

KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

Piotr Kardas, Grzegorz Łabuda, Tomasz Razowski

KOMENTARZE

3. WYDANIE

KODEKS KARNY SKARBOWY

Komentarz

Piotr Kardas, Grzegorz Łabuda, Tomasz Razowski

KOMENTARZE

3. WYDANIE

Stan prawny na 1 kwietnia 2017 r.

z uwzględnieniem zmian wynikających z ustawy z 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. poz. 648), które wejdą w życie 30 kwietnia 2017 r. i 1 maja 2017 r.

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Ewa Adamska

Łamanie

Violet Design Wioletta Kowalska

Poszczególne artykuły komentarza napisali:

Piotr Kardas: art. 6–9; art. 37 tezy 18–53; art. 56; art. 76

Grzegorz Łabuda: art. 1–5; art. 10–16b; art. 19–23; art. 26–36; art. 37 tezy 1–17, 54–77;
art. 38–52; art. 53 § 1–36; art. 54–55; art. 56a–75c; art. 76a–112

Tomasz Razowski: art. 17–18; art. 24–25; art. 53 § 37–41; art. 113–191

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8092-899-2

3. wydanie

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wprowadzenie	13
Wprowadzenie do drugiego wydania	15
Wprowadzenie do trzeciego wydania	17
 Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy	19
 Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	21
Dział I. Część ogólna	21
Rozdział 1. Przepisy wstępne	21
Rozdział 2. Zaniechanie ukarania sprawcy	296
Rozdział 3. Przestępstwa skarbowe	357
Rozdział 4. Wykroczenia skarbowe	556
Rozdział 5. Objasnienie wyrazów ustawowych	566
Dział II. Część szczególna	613
Rozdział 6. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi podatkowemu i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji	613
Rozdział 7. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obowiązkowi celnemu oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami	917
Rozdział 8. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko obrotowi dewizowemu	960
Rozdział 9. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przeciwko organizacji gier hazardowych	1003
Rozdział 10. (uchylony)	1046

Tytuł II. Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe	
i wykroczenia skarbowe	1047
Dział I. Przepisy wstępne	1047
Rozdział 11. Przepisy ogólne	1047
Rozdział 12. Strony i ich procesowi przedstawiciele	1094
Rozdział 13. Zatrzymanie rzeczy. Zabezpieczenie	
majątkowe	1174
Rozdział 14. Właściwość organów postępowania	
przygotowawczego	1189
Dział II. Pociągnięcie do odpowiedzialności	
za zgodą sprawcy	1208
Rozdział 15. Postępowanie mandatowe	1208
Rozdział 16. Zezwolenie na dobrowolne poddanie się	
odpowiedzialności	1234
Oddział 1. Przebieg negocjacji	1234
Oddział 2. Zezwolenie	1279
Dział III. Postępowanie przygotowawcze	1293
Dział IV. Postępowanie przed sądem	1351
Rozdział 17. Postępowanie przed sądem pierwszej instancji ...	1351
Rozdział 18. Postępowanie odwoławcze i nadzwyczajne	
środki zaskarżenia	1384
Dział V. Postępowanie nakazowe	1396
Dział VI. Postępowanie w stosunku do nieobecnych	1399
Rozdział 19. Przesłanki	1399
Rozdział 20. Przebieg postępowania	1405
 Tytuł III. Postępowanie wykonawcze w sprawach	
o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe	1417
Dział I. Część ogólna	1417
Rozdział 21. Zakres obowiązywania	1417
Rozdział 22. Postępowanie	1419
Dział II. Część szczególna	1424
Rozdział 23. Wykonywanie kar	1424
Rozdział 24. Wykonywanie środków karnych	1431
 Bibliografia	1435
Skorowidz rzeczowy	1471

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa notyfikacyjna – dyrektywa (UE) 2015/1535 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 9 września 2015 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w dziedzinie przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz. Urz. UE L 241 z 17.09.2015, s. 1); poprzednio dyrektywa 98/34/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 czerwca 1998 r. ustanawiająca procedurę udzielania informacji w zakresie norm i przepisów technicznych (Dz. Urz. WE L 204 z 21.07.1998, s. 37; Dz. Urz. Polskie wydanie specjalne: rozdz. 13, t. 20, s. 337)
- EKPC – Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 459 z późn. zm.)
- k.k., k.k. z 1997 r. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137 z późn. zm.)
- k.k. z 1932 r. – rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 11 lipca 1932 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 60, poz. 571 z późn. zm.)
- k.k. z 1969 r. – ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 13, poz. 94 z późn. zm.)

k.k.s.	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 z późn. zm.)
k.k.w.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 665 z późn. zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
k.p.k.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1749 z późn. zm.)
k.p.k. z 1969 r.	– ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 13, poz. 96 z późn. zm.)
k.p.w.	– ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1713 z późn. zm.)
k.s.h.	– ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1578 z późn. zm.)
k.w.	– ustawa z dnia 20 maja 1971 r. – Kodeks wykroczeń (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1094 z późn. zm.)
nowela lipcowa, ustawa z dnia 28 lipca 2005 r.	– ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479)
nowela styczniowa	– ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 17, poz. 155 z późn. zm.)
nowela (ustawa) lutowa,	– ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 396)
nowelizacja lutowa	
nowela (ustawa) marcowa	– ustawa z dnia 11 marca 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 437)
nowela (ustawa) wrześniowa, nowe- lizacja wrześniowa	– ustawa z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1247 z późn. zm.)

ordynacja	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.)
podatkowa	
prawo bankowe	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1988 z późn. zm.)
prawo dewizowe	– ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 679)
p.u.s.p.	– ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2062 z późn. zm.)
rozporządzenie	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie zamknięć urzędowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1940)
w sprawie zamknięć urzędowych	
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 07.06.2016, s. 47, ze sprost.)
u.k.s. z 1971 r.	– ustawa karna skarbową z dnia 26 października 1971 r. (tekst jedn.: Dz. U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103 z późn. zm.)
u.l.n.d.	– ustawa z dnia 18 października 2006 r. o likwidacji niepodjętych depozytów (Dz. U. Nr 208, poz. 1537 z późn. zm.)
u.o.p.z.	– ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1541)
ustawa KAS	– ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947 z późn. zm.)
ustawa NIP	– ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 476 z późn. zm.)
ustawa o grach hazardowych	– ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 471 z późn. zm.)
ustawa o grach i zakładach wzajemnych	– ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 z późn. zm., uchylona z dniem 1 stycznia 2010 r.)
ustawa o podatku akcyzowym	– ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 43 z późn. zm.)

ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.)
ustawa o podatku od towarów i usług	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)
ustawa o podatku od wydobywania niektórych kopalin	– ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1581 z późn. zm.)
ustawa o pomocy	– ustawa z dnia 27 września 2013 r. o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1865 z późn. zm.)
ustawa o rachunkowości	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.)
ustawa o usługach płatniczych	– ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1572 z późn. zm.)
ustawa o wymianie informacji	– ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. poz. 648)
UKC	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1, z późn. zm.)
WKC	– Wspólnotowy Kodeks Celny, rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiające Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. WE L 302 z 19.10.1992, s. 1, z późn. zm.); zastąpione przez UKC

Periodyki

Annales UMCS	– Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska
Apel. Gd.	– Apelacja Gdańska
Apel. W-wa	– Apelacja – Sąd Apelacyjny w Warszawie
AUW	– Acta Universitatis Wratislaviensis
Biul. SAKa	– Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach
Biul. Orz. SA w Katowicach	– Biuletyn Orzecznictwa Sądu Apelacyjnego w Katowicach

Biul. SN	– Biuletyn Sądu Najwyższego
BPK	– Biuletyn Prawa Karnego Sądu Najwyższego
CzPKiNP	– Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
Dz. U.	– Dziennik Ustaw
Dz. Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz. Urz. WE	– Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
GS	– Gazeta Sądowa
GSiP	– Gazeta Sądowa i Penitencjarna
GSP	– Gdańskie Studia Prawnicze
KSAG	– Kwartalnik Sądowy Apelacji Gdańskiej
KZS	– Krakowskie Zeszyty Sądowe. Orzeczenia Sądu Apelacyjnego w Krakowie w sprawach karnych
Mon. Pod.	– Monitor Podatkowy
Mon. Praw.	– Monitor Prawniczy
NP	– Nowe Prawo
OSA	– Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSAB	– Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej
OSNCP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNPK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Prokuratura Krajowa
OSNPG	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego, Wydawnictwo Prokuratury Generalnej
OSNwSK	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPiKA	– Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; Zbiór Urzędowy, Seria A
Pal.	– Palestra
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego

PPiA	– Przegląd Prawa i Administracji
PPK	– Przegląd Prawa Karnego
Prob. PK	– Problemy Prawa Karnego
Prob. Praw.	– Problemy Praworządności
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkł.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
PS	– Przegląd Sądowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
Rad. Pr.	– Radca Prawny
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SP	– Studia Prawnicze
SPE	– Studia Prawno-Ekonomiczne
Wok.	– Wokanda
WPP	– Wojskowy Przegląd Prawniczy
Zb. O.	– Zbiór Orzecznictwa
ZNUJ	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego
ZNUŁ	– Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

Inne

ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości; obecnie TSUE
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SA	– Sąd Apelacyjny
SN	– Sąd Najwyższy
SO	– sąd okręgowy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Stanu
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej; poprzednio ETS
UE	– Unia Europejska

* * *

Używany w tekście termin „kodeks” dotyczy ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 z późn. zm.).

WPROWADZENIE

Zdając sobie sprawę z tego, że opatrywanie publikacji o charakterze komentatorskim słowem wstępnym należy do rzadkości, postanowiliśmy skreślić kilka zdań poświęconych idei niniejszego opracowania.

Prawo karne skarbowe należy do tych dyscyplin, które wciąż jeszcze nie doczekały się należytej im uwagi uczonych, choć uczciwie trzeba od razu dodać, że od czasu kodyfikacji tej dziedziny prawa karnego można dostrzec stałą tendencję wzrastającego nią zainteresowania ze strony dogmatyki. Jakkolwiek jest ono tradycyjnie postrzegane jako dziedzina przynależna do nauk penalnych, niemniej dotyka szeroko pojętego prawa finansowego (podatkowego, celnego, dewizowego i hazardowego). W soczewce odpowiedzialności karnoskarbowej skupiają się różnorakie inne reżimy odpowiedzialności, oparte na zupełnie odmiennych zasadach wyznaczanych przez standardy współczesnego prawa administracyjnego. Nie może więc dziwić fakt, że prawo karne skarbowe – zmuszając interpretatora do zapoznania się z unormowaniami prawa finansowego – nie cieszy się szczególnym zainteresowaniem doktryny. Orzecznictwo także poświęca mu stosunkowo mało miejsca. Z drugiej jednak strony ta swoistość prawa karnego skarbowego, wyrażająca się w jego głębokim finansowoprawnym zanurzeniu, czyni z tej dziedziny niezmiernie interesujące pole dogmatycznej i teoretycznoprawnej eksploracji. Jego wyjątkowość powoduje wszakże, że niełatwo sprostać wymogom nie tylko pełnego, ale nade wszystko trafnego opisu regulacji kodeksowych. Uprzedzając więc w pewnym sensie słuszną krytykę, pozwolimy sobie już w tym miejscu zaznaczyć, że jesteśmy w większości świadomi niedociągnięć, które uważny Czytelnik z pewnością zechce dostrzec, zaś nauka i judykatura – najpewniej skorygować. Poniekąd wynika to z założenia, które sobie postawiliśmy, podejmując

się skomentowania kodeksu karnego skarbowego. Chodziło nam bowiem o stworzenie publikacji zakresowo możliwie kompletnej, a jednocześnie nieuchylającej się od stawiania problemów i podejmującej próby ich rozwiązywania. Na ile ten cel udało się osiągnąć, ocenią odbiorcy, zwłaszcza zaś przedstawiciele praktyki wymiaru sprawiedliwości, do których niniejszy komentarz kierujemy w pierwszym rzędzie. Od razu pragniemy przy tym wskazać, że wszelkie uwagi krytyczne przyjmujemy z pokorą, starając się je wykorzystać przy ewentualnych kolejnych wydaniach komentarza.

WPROWADZENIE DO DRUGIEGO WYDANIA

Oddając do rąk Czytelnika drugie wydanie komentarza, pragniemy w pierwszej kolejności wskazać, że w procesie jego konstrukcji nie uległ zmianie zasadniczy cel, który przed sobą postawiliśmy. Chodzi mianowicie o przygotowanie publikacji starającej się – rzecz jasna w miarę możliwości – rozwiązywać realne problemy, z jakimi praktyka wymiaru sprawiedliwości boryka się lub może się borykać w procesie stosowania przepisów prawa karnego skarbowego. Dla osiągnięcia tego rezultatu uwzględniliśmy zmiany kodeksu karnego skarbowego oraz kompletny dorobek orzecznictwa i piśmiennictwa poświęconego odnośnej problematyce, aż do dnia 1 kwietnia 2012 r. Uzupełniliśmy także argumentację niemałej liczby tez publikacji, wprowadzając do jej zakresu nowe, nieuwzględnione w pierwszym wydaniu komentarza. Wynikają one zwłaszcza z naszej obserwacji funkcjonowania praktyki. W konsekwencji żywimy nadzieję, że zmniejszy to ilość krytycznych uwag dotyczących zaproponowanych przez nas interpretacji przepisów prawa karnego skarbowego. Zarazem cały czas akcentujemy wolę szczegółowej analizy wszystkich wątpliwości dotyczących poprawności stawianych przez nas tez.

WPROWADZENIE DO TRZECIEGO WYDANIA

Podjęcie próby przygotowania kolejnego, trzeciego, wydania komentarza do kodeksu karnego skarbowego stało się nieuchronne w następstwie wejścia w życie w dniu 1 lipca 2015 r. dwóch ustaw – bezpośrednio nowelizujących ten kodeks lub mających pośredni wpływ na jego treść. Chodzi o ustawę z dnia 27 września 2013 r. oraz o ustawę z dnia 20 lutego 2015 r., gruntownie przemodelowujące dotychczas funkcjonujące reguły procesowe oraz bardzo istotnie wkraczające w sferę części penalnej prawa karnego, tj. w obszar kar, środków karnych, środków kompensacyjnych, środków probacyjnych i środków zabezpieczających. Zarazem niedługo po ich wejściu w życie uchwalono ustawę z dnia 11 marca 2016 r., która w istotnym zakresie odwróciła kierunek przywołanych zmian. W takiej sytuacji zadanie, które przed nami stało, urosło do niespotykanego dotychczas stopnia trudności. Najpierw konieczne stało się bowiem zmierzenie się z uregulowaniami, które dotychczas nie występowały w porządku prawnym. W konsekwencji, podejmując starania jak najbardziej pogłębione (w sposób przydatny praktyce) oglądu tych regulacji, byliśmy zmuszeni oprzeć się przede wszystkim na własnych doświadczeniach i próbie ich powiązania z nowymi przepisami. Potem instytucje te, rzecz jasna w takim zakresie, w jakim zostały utrzymane w porządku prawnym, trzeba było skonfrontować z kolejnymi zmianami, które nierzadko nadawały przepisom inną od pierwotnie zamierzonej postać. Ocenie Czytelników pozostawiamy odpowiedź na pytanie, w jakim stopniu udało się nam sprostać zadaniu nadania komentarzowi cech, które w sposób rzeczywisty będą predestynowały go do tego miana. Po cichu liczymy przy tym na to, że ta ocena będzie dla nas choć w niewielkim stopniu przychylna.

USTAWA

z dnia 10 września 1999 r.

Kodeks karny skarbowy

(tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2137;

zm.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2138; z 2017 r. poz. 88, poz. 528, *poz. 648*)

TYTUŁ I

Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe

DZIAŁ I

Część ogólna

Rozdział 1

Przepisy wstępne

Art. 1. § 1. Odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe podlega ten tylko, kto popełnia czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia.

§ 2. Nie jest przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym czyn zabroniony, którego społeczna szkodliwość jest znikoma.

§ 3. Nie popełnia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego sprawca czynu zabronionego, jeżeli nie można mu przypisać winy w czasie czynu.

§ 4. Jeżeli do dokonania przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wymagane jest nastąpienie określonego w kodeksie skutku, sprawca zaniechania podlega odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe tylko wtedy, jeżeli ciążył na nim prawny, szczególny obowiązek zapobiegnięcia skutkowi.

1. Komentowany artykuł statuuje zasadnicze, dla współczesnego prawa karnego, zasady normujące odpowiedzialność karnoskarbową. Paragraf 1 wprowadza zasadę *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege poenali* oraz *nullum crimen (nulla contraventio) sine periculo sociali*, z kolei § 3 – zasadę *nullum crimen (nulla contraventio) sine culpa*. Z pierwszych trzech paragrafów można odczytać w ogólnym zarysie przesłanki odpowiedzialności karnoskarbowej – czyn, społeczną szkodliwość w stopniu wyższym niż znikomy, bezprawność, winę oraz zagrożenie karą. Ostatni przepis, § 4, wprowadza szczególną regułę dotyczącą deliktów karnoskarbowych skutkowych z zaniechania, ustalając w ich wypadku, że dla przyjęcia odpowiedzialności konieczne jest, aby na sprawcy ciążył obowiązek zapobiegnięcia skutkowi stanowiącemu znamię typu czynu zabronionego. W porównaniu z regulacją art. 42 ust. 1 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 k.k. przepis § 1 wymaga, aby dla odpowiedzialności karnoskarbowej czyn zabroniony cechował się elementem materialnym – społeczną szkodliwością mianowicie. Z zestawienia § 1 i 2 wynika, że dla bytu przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego konieczne jest istnienie *in concreto* stopnia społecznej szkodliwości większego od znikomego.
2. Zasada *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege scripta*, jako szczególnie reguła wyprowadzana z art. 1 § 1, oznacza, że **tylko akt prawny rangi ustawy może być źródłem określenia przestępstwa i wykroczenia skarbowego**. W obszarze prawa karnego skarbowego zasada ta nabiera szczególnego znaczenia ze względu na znaczną ilość przepisów rangi podstawowej wypełniających blankietowe typizacje przestępstw i wykroczeń skarbowych. Przyjmuje się bowiem, że w tego rodzaju konstrukcjach określenie typu czynu zabronionego następuje nie tylko w przepisie go statuującym, ale również w przepisach koniecznych do odczytania treści znamion ustawowych. W zasadzie można powiedzieć, że wszystkie typy czynów zabronionych w kodeksie oparte są na blankietach, jako że zasadniczą funkcją przepisów kodeksu jest ochrona mienia (Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej), przepisy wypełniające blankiet przynależą do kategorii przepisów prawa administracyjnego (podatkowego, celnego, dewizowego, hazardowego), których wykładnia przybiera charakter restryktywny. Wyrazem tej tendencji jest wyraźne konstytucyjne ograniczenie w sferze podatkowej oraz celnej w obszarze stanowienia przepisów tych gałęzi prawa. Zgodnie bowiem z art. 217 Konstytucji RP zastrzeżone dla ustawy jest nakładanie podatków (innych

danin publicznych), określanie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych oraz reguł przyznawania ulg i umorzeń, jak również kategorii podmiotów zwolnionych od podatków (analogiczne zastrzeżenie czyni Konstytucja RP w art. 22 w zakresie ograniczeń prowadzenia działalności gospodarczej, co posiada znaczenie np. przy deliktach hazardowych). Spoglądając poprzez pryzmat tego wzorca konstytucyjnego na zagadnienie wymogu ustawowego określenia znamion przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego, należy wyrazić zapatrywanie, że **wszędzie tam, gdzie realizacja znamion związana jest z naruszeniem przepisów rangi podustawowej, które uchybiają konstytucyjnym wymogom stanowienia prawa administracyjnego, nie wchodzi w grę odpowiedzialność karno-skarbowa**. Ten punkt widzenia dopuszcza wypełnianie blankietowego opisu typu czynu zabronionego obowiązkami wynikającymi z przepisów rangi podustawowej w dwóch sytuacjach: po pierwsze tam, gdzie obowiązek nie dotyczy materii zastrzeżonej przepisami konstytucyjnymi dla ustaw, oraz po drugie tam, gdzie obowiązek wynikający z aktu normatywnego – mianowicie rozporządzenia – opiera się na delegacji ustawowej wedle kryteriów wskazanych w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (kryterium szczegółowości delegacji oraz wskazania celu wykonania ustawy).

3. Osobnym zagadnieniem, które w szczególnie intensywny sposób dało o sobie znać w ostatnich latach w prawie karnym skarbowym, jest kwestia możliwości stosowania takich przepisów prawa obowiązującego, które mają status przepisów technicznych, a nie zostały poddane procedurze notyfikacji w Komisji Europejskiej zgodnie z regulacjami dyrektywy 2015/1535 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 9 września 2015 r. ustanawiającej procedurę udzielania informacji w dziedzinie przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz. U. UE L 241 z 17.9.2015, s. 1; wcześniej obowiązywała dyrektywa 98/34/WE z dnia 22 czerwca 1998 r.). Zgodnie z wykładnią przepisów tej dyrektywy przeprowadzoną przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wielu orzeczeniach zaniechanie notyfikacji przepisów technicznych skutkuje niemożnością ich stosowania przez sądy i organy (por. np. wyrok w sprawie C-194/94 *CIA Security International SA*). Niemożność stosowania przepisów technicznych i jej znaczenie dla przypisania realizacji znamion typu czynu zabronionego zostały poddane analizie w uchwale SN z dnia 19 stycznia 2017 r., I KZP 17/16, OSNKW 2017, nr 2, poz. 7, zgodnie z której tezę tego rodzaju sytuacja posiada kwalifikację kolizji norm prawa krajowego i norm

praw unijnego. Kolidzję tę rozwiązuje reguła z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP, na skutek czego dochodzi albo do zastąpienia przepisów krajowych przepisami prawa unijnego, albo do wyłączenia normy prawa krajowego przez bezpośrednio skuteczną normę prawa unijnego. Jak widać, w tego typu sytuacjach mamy do czynienia z przepisem wciąż obowiązującym, jednak niezdatnym do zastosowania. Niemożność zastosowania przepisu technicznego wypełniającego blankiet typu czynu zabronionego skutkuje brakiem realizacji znamion, najczęściej znamienia opisanego za pomocą klauzuli normatywnej określającej bezprawność zachowania. Szerzej por. uwagi do art. 107.

4. Druga, wyprowadzana z art. 1 § 1, zasada *nullum crimen (nulla contraven-tio) sine lege stricta*, oznacza **nakaz dostatecznej określoności przestępstwa oraz wykroczenia skarbowego**. Z pojęciem dostatecznej określoności, postulatu kierowanego do normodawcy, związane są trzy – wypracowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – kryteria: kryterium jednoznaczności stwierdzenia normowanych okoliczności i zachowania, kryterium jednolitości wykładni i stosowania oraz kryterium racjonalności unormowania (wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK-A 2002, nr 3, poz. 33). Z uwagi na blankietowość typizacji deliktów karnoskarbowych problem dostatecznej określoności nabiera szczególnego znaczenia, zwłaszcza jeśli nie traci się z pola widzenia faktu permanentnie przeprowadzanych zmian normatywnych w obszarze prawa administracyjnego (zwłaszcza podatkowego) oraz wynikających z tego rozbieżności interpretacyjnych – tak w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie. **Problem leży bowiem nie tyle w konstrukcji typów czynów zabronionych w samym kodeksie, te bowiem nie ulegają częstym zmianom, ile w przepisach administracyjnych statuujących normy merytoryczne (nakazu i zakazu)**. Rzecz jasna, traci na tym skuteczna realizacja zasady dostatecznej określoności, co wprowadza orzecniczy stan niepewności przy stosowaniu prawa. Sytuacja taka jest niedopuszczalna nie tylko z punktu widzenia prawa karnego, ale również prawa podatkowego, gdzie wobec trudności interpretacyjnych częstokroć w analogicznych stanach faktycznych stosowane są różne rozwiązania prawne (szerzej por. L. Wilk, *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 164–167).
5. Kodeks przyjmuje, że **jedynie za przestępstwa skarbowe odpowiedzialność ma charakter karny. W wypadku wykroczeń skarbowych, analogicznie do wykroczeń pospolitych (art. 1 § 1 k.w.), mowa jest wyłącznie**

o odpowiedzialności. Trudno jednak oprzeć się wrażeniu, że jakkolwiek ustawodawca wprost różnicuje za pomocą nazw charakter obu rodzajów odpowiedzialności, pozostając przy tym w zasadzie wierny konwencji różnicującej prawo karne od prawa wykroczeń (z tą różnicą, że wykroczenia skarbowe cechować musi *in concreto* subminimalne natężenie społecznej szkodliwości czynu, czego brak w wypadku wykroczeń pospolitych), to w wypadku obu kategorii deliktów możemy mówić o odpowiedzialności karnoskarbowej (czy – jak kto woli – karnej skarbowej). Zauważyć bowiem trzeba, że elementy konstytuujące tak przestępstwo skarbowe, jak i wykroczenie skarbowe, obecne w rozdziale 1, są identyczne. Różnice w kształcie odpowiedzialności mają charakter li tylko zakresowy, co oznacza, że w wypadku wykroczeń skarbowych pole karalności jest węższe niż w wypadku przestępstw skarbowych (brak penalizacji niesprawczych postaci zjawiskowych oraz usiłowania). To, co najważniejsze dla obu kategorii deliktów, mianowicie konstrukcja obu rodzajów typów czynów zabronionych, pozostaje tożsama.

6. **Przestępstwem skarbowym** jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności (art. 53 § 2 k.k.s.). Oznacza to, że kodeks operuje trzema rodzajami kar w przypadku przestępstw skarbowych (por. art. 22 § 1 k.k.s.). Rozpoznanie w części szczególnej kodeksu czynu zabronionego jako przestępstwa skarbowego następuje po oznaczeniu sankcji. Z kolei **wykroczeniem skarbowym** jest czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jak również inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi (art. 53 § 3 k.k.s.). Kodeks operuje dwojaką definicją wykroczenia skarbowego, przy czym w każdym przypadku rozpoznanie czynu zabronionego w części szczególnej jako tego deliktu następuje po oznaczeniu sankcji („podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe”). Uważna analiza części szczególnej kodeksu pozwala na wyróżnienie **czterech rodzajów wykroczeń skarbowych**: pierwszego – **związanego z uszczupleniem** (*resp.* narażeniem na uszczuplenie) daniny publiczno-prawnej (*arg. ex art.* 53 § 3 zdanie pierwsze k.k.s., np. art. 54 § 3 k.k.s.), drugiego – **związanego ze spowodowaniem nienależnego zwrotu daniny** (*resp.* narażenia na nienależny zwrot – art. 53 § 1 zdanie drugie k.k.s., gdzie mowa o czynach zabronionych innych niż czyny związane z uszczupleniem/narażeniem na uszczuplenie; zarazem wskazana tu klasa wykroczeń skarbowych nie przynależy do klasy wypadków mniejszej wagi, np. art. 76

§ 3 k.k.s.), trzeciego – stanowiącego **wypadek mniejszej wagi** (art. 53 § 3 zdanie drugie i § 8 k.k.s., np. art. 107a § 2 k.k.s.) oraz czwartego rodzaju – ujętego jako **inne wykroczenia skarbowe** (art. 53 § 3 zdanie drugie k.k.s., np. art. 84 § 1 i art. 61 § 3 k.k.s.).

7. **Podmiotem odpowiedzialności karnoskarbowej jest wyłącznie osoba fizyczna.** Byłoby jednak nieprawdą stwierdzenie, że **kodeks nie przewiduje odpowiedzialności tzw. podmiotów kolektywnych** (tj. osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej), **znana jest mu bowiem konstrukcja odpowiedzialności posiłkowej, która obejmuje swoim zakresem także tego rodzaju podmioty** (por. szerzej uwagi do art. 24). Niezależnie od tego wskazać trzeba, że wyrażone na gruncie art. 1 § 1 k.k.s. znamię „ten” oznacza wyłącznie osobę fizyczną, co jednoznacznie wynika z art. 5 wskazującego na próg wieku odpowiedzialności karnoskarbowej. Dla pełnego obrazu dodać należy, że *de lege lata* polskie ustawodawstwo przewiduje kaskadową formułę odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za przestępstwa skarbowe popełnione przez osoby fizyczne (ustawa z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dz. U. z 2016 r. poz. 1541, por. zwłaszcza art. 16 ust. 2).
8. Odpowiedzialność karnoskarbowa za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe pozostaje częstokroć konkurencyjna wobec innych reżimów odpowiedzialności, jakie w konkretnym stanie faktycznym mogą znaleźć zastosowanie wobec sprawcy. Przykładem mogła jeszcze do niedawna służyć tutaj sytuacja, gdy w stosunku do tej samej osoby w grę wchodziło stosowanie art. 54 § 1–3, art. 56 § 1–3 czy z art. 76 § 1–3 k.k.s. z jednej strony oraz art. 109 ust. 4–6 i 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług z drugiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.; dodać trzeba, że przepisy art. 109 ust. 4–8 zostały uchylone w dniu 1 grudnia 2008 r., Dz. U. Nr 209, poz. 1320, co było reakcją ustawodawcy na orzeczenie TK z dnia 4 września 2007 r., P 43/06, OTK-A 2007, nr 8, następnie zaś regulacje dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego wprowadzono na nowo w dniu 1 stycznia 2017 r. z jednoczesną regułą kolizyjną zakazującą ich stosowania w stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za delikt karnoskarbowy, zob. ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 2024, art. 112b

ustawy o podatku od towarów i usług). Za podanie nieprawdy w deklaracji przez podatnika będącego osobą fizyczną (*resp.* oszustwo podatkowe czy uchylanie się od opodatkowania) nakazane było, po pierwsze, pociągnięcie do odpowiedzialności karnoskarbowej oraz, po drugie, ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. **Zbieg tego rodzaju, mający – w sytuacji gdyby Trybunał Konstytucyjny nie zawęził zakresu stosowania art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług, następnie zaś nie uchylono tych przepisów – na płaszczyźnie norm charakter zbiegu norm sankcjonujących, jest wyrazem wadliwości prakseologicznej systemu normatywnego.** Jakkolwiek praktycznie możliwa jest realizacja wszystkich norm sankcjonujących znajdujących zastosowanie do tego samego sprawcy, można było bowiem orzec karę przewidzianą w kodeksie oraz ustalić w trybie administracyjnym dodatkowe zobowiązanie podatkowe, niemniej sytuacja taka naruszała art. 2 Konstytucji RP wyrażający zasadę państwa prawnego, z której wywodzi się założenie, że ten sam podmiot może być ukarany wyłącznie jeden raz za określony czyn (por. szerzej wyrok TK z dnia 4 września 2007 r., P 43/06, OTK-A 2007, nr 8, w którym uznano za niekonstytucyjny przepis art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim dopuszcza stosowanie wobec tej samej osoby, za ten sam czyn, sankcji administracyjnej określonej przez tę ustawę jako „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe albo przestępstwa skarbowe). W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że wobec prawotwórczego charakteru wyroku z dnia 4 września 2007 r. **w systemie prawa – w okresie pomiędzy ogłoszeniem tego orzeczenia a nowelizacją ustawy o podatku od towarów i usług – nie zachodził zbieg norm karnoskarbowych i norm przewidujących ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego.** Nie zachodził, ponieważ Trybunał Konstytucyjny ograniczył zakresy stosowania przepisów art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o podatku od towarów i usług, przez co nigdy normy te nie znajdowały jednoczesnego zastosowania z normami karnoskarbowymi (obecnie zaś obowiązuje wskazana reguła z art. 112b ustawy o podatku od towarów i usług). **Problem ten posiada jednak charakter szerszy, wychodzący poza obszar podatku VAT.** Zbieg, o którym mowa, dopuszczalny jest bowiem wszędzie tam, gdzie przepisy przewidują sankcje administracyjne za zachowania naruszające normy sankcjonowane, które to zachowania są jednocześnie sankcjonowane przepisami kodeksu (np. art. 54 § 1–3 czy art. 56 § 1–3 k.k.s. oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r.

poz. 2032 z późn. zm. – przewidujący opodatkowanie przychodów ze źródeł nieujawnionych – zob. uwagi w nb 9). Łatwo zauważyć, że w występujących często w praktyce tego rodzaju zbiegach norm sankcjonujących pociągnięcie do odpowiedzialności sprawcy – z punktu widzenia założeń aksjologicznych wywodzonych z art. 2 Konstytucji RP – powinno nastąpić wyłącznie jeden raz. Nie wchodząc w tym miejscu w rozważania na temat tego, który reżim odpowiedzialności winien mieć pierwszeństwo (tj. którą sankcję należałoby orzekać), wskazać trzeba, co następuje: **jako że w analizowanych układach mamy do czynienia z kolizją norm o charakterze aksjologicznym (gdzie wszystkie pozostające w zbiegu normy mogą być stosowane jednocześnie do tej samej osoby), nie istnieje zarazem szczególna dyrektywa interpretacyjna nakazująca w określony sposób rozwiązanie takiego zbiegu (na kształt dyrektywy z art. 7 § 1 k.k.s. czy art. 11 § 2 k.k.), to jedynym uprawnionym sposobem rozwiązania zbiegu jest przyjęcie stosowania wszystkich norm jednocześnie.** Innymi słowy, pomimo wyraźnie istniejącej w systemie prawa wadliwości aksjologicznej, nie ma możliwości niestosowania którejkolwiek z norm. Jedynym sposobem – dodać trzeba, że pożądanym z punktu widzenia wymogów konstytucyjnych – jest dokonanie zmiany normatywnej; nie ma znaczenia zaś to, czy owa zmiana będzie skutkiem decyzji normodawcy, czy też orzeczenia sądu konstytucyjnego. Wynika z tego, że do czasu zmiany normatywnej oba reżimy odpowiedzialności (karnoskarbowy i administracyjny) winny być stosowane wobec sprawcy, którego zachowanie podpada pod kwalifikację karnoskarbową i administracyjną. W tej sytuacji *de lege ferenda* uzasadniony wydaje się postulat wprowadzenia do systemu prawa karnego skarbowego szczególnej dyrektywy interpretacyjnej (na kształt dyrektywy z art. 7 § 1 k.k.s.) rozwiązującej analizowany zbieg przepisów. Nie wydaje się przy tym wystarczające wprowadzanie takich dyrektyw w regulacjach poszczególnych instytucji prawa finansowego – na kształt art. 112b ustawy o podatku od towarów i usług.

9. W kontekście zbiegu reżimów odpowiedzialności karnoskarbowej oraz administracyjnej należy odnieść się do wyroku TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 21, w którym wskazano, że art. 54 k.k.s. w zakresie, w jakim przewiduje odpowiedzialność karną za przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe podatnika będącego osobą fizyczną, któremu za ten sam czyn, polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez

nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub niezłożenie deklaracji – z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie – wymierzono uprzednio zryczałtowany podatek dochodowy na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 75% dochodu, jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP. Wedle Trybunału konstrukcja opodatkowania dochodów nieujawnionych lub nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach pełni głównie funkcję restytucyjną (uzupełnienie i rekompensata możliwych strat państwa powstałych w wyniku nierzetelnego wypełnienia przez podatników ich zobowiązań), a nadto funkcję prewencyjną (możliwość zastosowania tego opodatkowania powinna skłaniać wszystkich zobowiązanych do dobrowolnego wykonywania obowiązku podatkowego), jak również funkcję sanacyjną (której Trybunał nie objaśnia w kontekście tego opodatkowania). W ocenie Trybunału funkcje te nie przesądzają o tym, że konstrukcja z art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych „nie posiada charakteru sankcji podatkowej, dublującej sankcję o charakterze karnym (penalnym)” (przepis ten został później uchylony i wprowadzono nową konstrukcję opodatkowania stawką 75%). Celem regulacji art. 54 k.k.s., wedle Trybunału, jest „zwalczanie przestępczości skarbowej, a więc zachowań (...) osób, które ukrywają źródła dochodów”, z kolei instytucja opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł pełni „zupełnie inną funkcję”. Dalej Trybunał wywodzi, że „przedmiotem opodatkowania może być tylko działalność legalna, nigdy zaś sprzeczna z prawem. Podatkowi nie podlegają więc te czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”, wobec czego nielegalne źródła dochodów „nie mogą być opodatkowane do czasu jednoznacznego ustalenia ich legalnego charakteru”. Jakkolwiek Trybunał Konstytucyjny określa sankcję podatkową jako dolegliwość finansową, przejawiającą się w nadwyżce świadczenia pieniężnego na rzecz związku publicznoprawnego ponad świadczenie wynikające z wzorcowego – w danych okolicznościach – zobowiązania podatkowego, zaistniała w związku z niedopełnieniem przez podatników, płatników lub inkasentów obowiązków wynikających z norm prawa podatkowego, niemniej w jego ocenie konstrukcja opodatkowania stawką 75% podatku dochodowego od osób fizycznych charakteru sankcji nie posiada. Trybunał uwypukla przy tym dwie okoliczności: po pierwsze fakt, że podwyższona stawka podatkowa (75%) „łagodzona jest sposobem obliczania podstawy podatku”, po drugie fakt, że w sytuacji uregulowania podatku w terminie 14 dni od doręczenia decyzji „podatnika nie obciążają odsetki

od zaległości podatkowych” (dlatego podwyższona stawka podatku „musi rekompensować niemożność obciążenia pozostającego w zwłoce podatnika świadczeniem odsetkowym”). Zdaniem Trybunału te dwa elementy przemawiają za twierdzeniem, że opodatkowanie 75% jedynie „może sprawiać wrażenie konstrukcji stwarzającej podatnikowi sytuację niekorzystną w porównaniu z tą, jaka wynika z opodatkowania na zasadach ogólnych. W rzeczywistości może się jednak okazać, że dolegliwość, którą niesie z sobą opodatkowanie dochodów nieujawnionych z perspektywy rzeczywistego ciężaru, jaki ma ponieść podatnik, jest mniejsza niż ta, która opiera się na opodatkowaniu na zasadach ogólnych”. Za niemożnością stwierdzenia niedopuszczalnej konstytucyjnie nadmiernej represji przemawiają również względy związane z postępowaniem dowodowym w sprawach o opodatkowanie dochodów nieujawnionych (uprzywilejowanie podatnika, który może zachować w pełni bierną postawę i nie wyjawiać wydatków i mienia). W ocenie Trybunału argumentem przemawiającym za przyjętym rozwiązaniem jest także to, że „zastosowanie (...) stawki właściwej według skali podatkowej, przy jednoczesnej niemożności ustalenia odsetek od zaległości podatkowej, z uwagi na niemożność przesądzenia, kiedy dochód powstał, prowadziłoby do uprzywilejowania traktowania tej kategorii podatników w stosunku do podatników rzetelnie ujawniających przedmiot opodatkowania. Nietrudno zauważyć – wywodzi Trybunał – że stawiałoby to podatnika, który ukrył dochody, w korzystniejszej sytuacji od podatnika, który nie ujawnił co prawda dochodu i z tego tytułu ponosi odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe z art. 54 k.k.s., ale których źródła są znane. Podatnicy ci zobowiązani są bowiem do uiszczenia niezapłaconego podatku wraz z zaległymi odsetkami, co nie uwalnia ich od odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”.

10. Zdanie odrębne do tego wyroku TK zgłosił sędzia M. Zubik, który stwierdził, że art. 54 k.k.s. w zakresie, w jakim dopuszcza realizację odpowiedzialności karnej za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe osoby, której za ten sam czyn, polegający na uchyleniu się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przez nieujawnienie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania bądź niezłożenie deklaracji, z narażeniem przez to podatku na uszczuplenie, wymierzono (a niekiedy go również wyegzekwowano) już zryczałtowany podatek dochodowy na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w wysokości 75% – w jego obecnym kształcie normatywnym

– jest niezgodny z wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP zakazem nadmiernej represywności władzy publicznej. Autor zdania odrębnego wychodzi z założenia, że sam fakt rozproszenia procedur realizacji odpowiedzialności zwiększa represyjność, to zaś ma wpływ na ocenę całokształtu regulacji. Stawka 75% podatku dochodowego ma charakter represyjny, ponieważ jej wysokość „będzie generalnie przewyższać wysokość należnego podatku, łącznie z odsetkami, jaką musiałby uiścić podatnik, gdyby dochody ujawnił, ale nie zapłacił podatku w terminie”. Sędzia M. Zubik zwraca uwagę, że przewidziane w kodeksie sankcje penalne mogą samoistnie spełniać właściwy mechanizm prewencji ogólnej i wymierzania sprawiedliwości, a przy stosowaniu ogólnych zasad ustalania wysokości podatku dochodowego prowadzić do zaspokojenia roszczeń finansowych Skarbu Państwa. W jego ocenie *de lege lata* mamy do czynienia z nadmiernym fiskalizmem i nieproporcjonalną represyjnością. Wbrew rozsądkowi preferuje się interes publiczny, nie bilansując go z interesem podatnika, który wszak już wcześniej poniósł konsekwencje podatkowe, uiszczając zryczałtowany podatek 75%. Może to prowadzić do pozbawienia całości nieujawnionego dochodu oraz nadmiernie dolegliwego pogorszenia sytuacji osobistej i ekonomicznej jednostki.

11. Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, musi wzbudzać uzasadnione zdziwienie w kontekście dotychczasowego orzecznictwa sądu konstytucyjnego w sprawach tzw. sankcji podatkowych. Dotychczas bowiem Trybunał jednoznacznie kwalifikował tego rodzaju konstrukcje podatkowe jako stanowiące wyraz nadmiernej represji sankcje, rugując je zarazem z systemu prawa w razie zbiegu z przepisami określającymi sankcje karne (karnoskarbowe). Z perspektywy przytoczonej w uzasadnieniu wyroku charakterystyki sankcji podatkowej (dolegliwość przejawiająca się w nadwyżce świadczenia pieniężnego ponad świadczenie wzorcowe, wynikająca z niedopełnienia obowiązków podatkowych) trudno odmówić konstrukcji opodatkowania stawką 75% cech takiej sankcji. Łatwo wszak zauważyć, że wedle wzorcowych stawek opodatkowania 18% i 32% wysokość stawki zryczałtowanej 75% stanowi o – dość drastycznie większej – nadwyżce świadczenia pieniężnego. Zarazem stosowanie tej stawki wynika z przesłanek polegających *de facto* na wcześniejszym niedopełnieniu obowiązków podatkowych (por. uchylony art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Porównanie wzorcowych stawek podatku dochodowego ze stawką zryczałtowaną przeczy twierdzeniu Trybunału, że w sytuacji

kumulacji sankcji karnoskarbowych i podatkowej nie mamy do czynienia z nadmierną represyjnością i nieproporcjonalnością: przy stawce 18% w grę wchodzi ponad czterokrotne zwiększenie ciężaru podatkowego, z kolei przy stawce 32% zwiększenie jest niespełna dwuipółkrotne. Już same te argumenty przemawiają za zasadnością poglądu zawartego w zdaniu odrębnym do wyroku TK. Wskazać jednak trzeba na jeszcze jedną okoliczność. Otóż pogląd Trybunału – przyjęty za piśmiennictwem – że dolegliwość wynikająca z opodatkowania stawką 75% może być czasami mniejsza od dolegliwości wynikającej z opodatkowania wedle stawek wzorcowych, jest przypadkiem skrajnym i niezwykle rzadko spotykanym. Zważyć bowiem trzeba na stawkę odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, która na przestrzeni ostatnich kilku lat wahała się w przedziale 10–14% w stosunku rocznym. Przyjmując za miarodajną stawkę 14%, należy uznać, że przy stawce podatku dochodowego 32% osiągnięcie pułapu opodatkowania 75% zajęłoby ponad 16 lat. Ziszczenie się takiej sytuacji w praktyce, uznanej wszak przez Trybunał za poważny argument przemawiający za nierepresyjnym charakterem konstrukcji opodatkowania zryczałtowanego, jest prawdopodobne w stopniu subminimalnym.

12. Problem zbiegu sankcji podatkowej z dawnego art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z sankcjami karnoskarbowymi nie dotyczy bynajmniej wyłącznie przepisu art. 54 k.k.s., którym zajmował się na kanwie sprawy P 90/08 Trybunał Konstytucyjny. Znacznie częściej w praktyce zbieg przepisów ma miejsce w konfiguracji z art. 56 § 1–3 k.k.s., trudno wszak zaprzeczyć, że zdecydowana większość podatników, wobec których dokonywany jest wymiar podatku w stawce 75%, za konkretny okres rozliczeniowy nie tyle nie ujawnia w ogóle podstawy opodatkowania, co ujawnia ją w niższej kwocie, co z kolei znajduje swoje odzwierciedlenie w bezprawnie pomniejszonym podatku należnym (uwaga ta *mutatis mutandis* dotyczy art. 76 k.k.s.). Można zatem żywić nadzieję, że być może w przyszłości Trybunał dokona odmiennego rozstrzygnięcia na gruncie takiego zbiegu przepisów.
13. Zagadnienie zbiegu reżimów odpowiedzialności karnoskarbowej i administracyjnej jest także aktualne, choć ostatecznie osądzone przez TK, na gruncie przepisów art. 107 § 1 k.k.s. i art. 89 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 471 z późn. zm.) oraz art. 109 k.k.s. i art. 89 ust. 1 pkt 3 ustawy o grach

hazardowych. Wskazane przepisy ustawy o grach hazardowych statuują odpowiedzialność administracyjną, która w świetle unormowań konstytucyjnych przyjmuje kwalifikację odpowiedzialności karnej (jest to szeroko pojmowana odpowiedzialność represyjna), za zachowania polegające na: [1] urządzaniu gier hazardowych bez koncesji/zezwolenia, bez zgłoszenia oraz rejestracji, [2] urządzaniu gier poza kasynem gry oraz [3] uczestniczeniu w grach hazardowych urządzanych bez koncesji/zezwolenia. Zachowania te są objęte typizacją karnoskarbową w art. 107 § 1 i art. 109 k.k.s. *De lege lata* stosowanie obu reżimów nosi wszystkie znamiona normatywnej redundancji niedopuszczalnej z perspektywy konstytucyjnego wzorca proporcjonalności stosowania sankcji karnych, czego – niestety – nie dostrzegł Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 21 października 2015 r., P 32/12, OTK-A 2015, nr 9, poz. 148, uznał za zgodne z Konstytucją RP stosowanie wobec tej samej osoby fizycznej sankcji karnoskarbowych i sankcji administracyjnych za nielegalne urządzenie gier hazardowych (por. także złożone do tego wyroku zdanie odrębne sędzi Teresy Liszcz). Wadliwość prakseologiczna systemu prawa w tym obszarze wymaga szybkiej reakcji ustawodawcy lub sądu konstytucyjnego (por. szerzej L. Wilk, *Kary pieniężne w ustawie o grach hazardowych*, Prok. i Pr. 2011, nr 1, s. 156). Zbieg o tożsamym charakterze i konsekwencjach występuje również w relacji przepisów art. 89 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o grach hazardowych oraz przepisów ustawy o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, jeżeli podmiotem podlegającym karze pieniężnej jest podmiot zbiorowy.

14. Zasada *nullum crimen (nulla contraventio) sine periculo sociali* jest wyrazem przyjętego przez ustawodawcę założenia, że w pewnych sytuacjach istnieje możliwość, iż – ze względu na szczególne okoliczności – czyn zabroniony cechować się może subminimalnym (znikomym) stopniem społecznej szkodliwości. W sytuacjach tych, zgodnie z art. 1 § 2 k.k.s., czyn zabroniony nie stanowi przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Charakterystyczne, że kwantyfikacja materialnej treści dopuszczalna jest w stosunku do obu kategorii deliktów karnoskarbowych, co należy przyjąć z zadowoleniem. W praktyce stosowania kodeksu nie tak rzadko zachodzi potrzeba sięgnięcia po tę konstrukcję wyłączenia odpowiedzialności karnoskarbowej. Obserwacja stosowania prawa karnego skarbowego poucza nawet, że częściej instrument z art. 1 § 2 k.k.s. wykorzystywany jest w odniesieniu do wykroczeń skarbowych, rzadziej zaś przy przestępstwach skarbowych.

15. Społeczna szkodliwość czynu dekretowana jest na płaszczyźnie abstrakcyjnej poprzez typizację zachowania. Miernikiem natężenia materialnej cechy deliktu karnoskarbowego jest wysokość sankcji: im sankcja surowsza, tym abstrakcyjny stopień społecznej szkodliwości wyższy. W tym obszarze nie ma miejsca dla stopniowania konkretnych zachowań poddanych prawnokarnemu wartościowaniu, sam bowiem fakt typizacji stwarza domniemanie, że wszystkie czyny przynależne do klasy stypizowanych cechuje odpowiednio wysokie natężenie społecznej szkodliwości. Stąd też wskazanie w art. 1 § 1 k.k.s., że odpowiedzialność karnoskarbowa odnosi się do czynów zabronionych społecznie szkodliwych, stanowi swego rodzaju ustawowe *superfluum* (nadmienić trzeba, że art. 1 § 1 k.k. został wytrawiony z tego elementu). Materialną cechą przestępstwa i wykroczenia skarbowego łatwo bowiem odczytać na podstawie art. 1 § 2 k.k.s. Inaczej rzecz przedstawia się w przypadku oceny konkretnego zachowania. Oce-
na ta, determinowana przesłankami podanymi w art. 53 § 7 k.k.s., wpływa na wysokość kary (innych sankcji – art. 12 § 2 k.k.s.), a w sytuacjach atypowych prowadzi do stwierdzenia braku deliktu karnoskarbowego (art. 1 § 2 k.k.s.).
16. Ze względu na stosunkowo częste występowanie w części szczególnej kodeksu konstrukcji **typów przepołowionych** (efekt kontrawencjonalizacji), gdzie w zależności od kwoty uszczuplonej czy narażonej na uszczuplenie (resp. narażonej na nienależny zwrot) należności publicznoprawnej raz mamy do czynienia z przestępstwem skarbowym, a raz z wykroczeniem skarbowym, powstaje pytanie o to, czy zachowania stanowiące przestępstwa skarbowe, cechujące się znikomym stopniem społecznej szkodliwości czynu można uznać za wykroczenia skarbowe – będące ich skontrawencjonalizowanymi odpowiednikami (przykładowo, czy czyn z art. 76 § 2 k.k.s. o znikomym natężeniu społecznej szkodliwości można zakwalifikować jako czyn z art. 76 § 3 k.k.s., posiadający stopień wyższy od znikomego). Chcąc udzielić odpowiedzi na tak postawione pytanie, w pierwszym rzędzie trzeba zauważyć, że ocena stopnia społecznej szkodliwości w dużej mierze uzależniona jest od wysokości należności publicznoprawnej uszczuplonej, względnie narażonej na uszczuplenie. Jeżeli zatem przesłanka wysokości należności odgrywa w konkretnym układzie faktycznym rolę istotną, w grę bowiem wchodzi wysokość nieznacznie tylko przekraczająca ustawowy próg, wypadkowa zaś wszystkich wziętych razem przesłanek z art. 53 § 7 k.k.s. prowadzi do uznania, że stopień społecznej szkodliwości

nie jest wystarczający dla uznania czynu za prawnokarnie relewantny, to nie jest możliwe przypisanie sprawcy wykroczenia skarbowego. Przeszkodą dla takiego uznania jest okoliczność, że wykroczeniem skarbowym jest tylko taki czyn, przy którym kwota należności uszczuplonej albo narażonej na uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu (art. 53 § 3 k.k.s.). Oznacza to, że uznanie zachowania realizującego znamiona ustawowe przestępstwa skarbowego za nieposiadające wymaganego kwantum materialnej cechy nie prowadzi do uznania tego zachowania za – przepołowiony jego odpowiednik – wykroczenie skarbowe. Inną natomiast kwestią jest możliwy tu „ześlizg kwalifikacji” – w pewnych bowiem sytuacjach ocena natężenia społecznej szkodliwości doprowadzi do konsekwencji wskazanych w art. 1 § 2 k.k.s., przez co czyn nie będzie stanowił ani przestępstwa, ani też wykroczenia skarbowego, z kolei zaś ocena przeprowadzona poprzez pryzmat znamion innego typu czynu zabronionego (o mniejszej zawartości bezprawia) doprowadzi do stwierdzenia prawnokarnie relewantnego stopnia społecznej szkodliwości (np. art. 54 § 1–3 k.k.s. – art. 56 § 4).

17. Wyrażona w art. 1 § 3 k.k.s. zasada *nullum crimen (nulla contraventio) sine culpa* oznacza, że dla popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego konieczne jest stwierdzenie, że w czasie czynu zabronionego sprawca dopuścił się zachowania ocenianego jako zawinione. Dla przypisania winy konieczne jest stwierdzenie następujących elementów: wieku sprawcy zdolnego do ponoszenia odpowiedzialności karnoskarbowej (art. 5 k.k.s.), rozpoznawalności karalności (art. 10 § 4 k.k.s.), zdolności do rozpoznania znaczenia czynu lub pokierowania swoim postępowaniem (art. 11 § 1 k.k.s.) oraz obiektywnej zdolności sprawcy do zachowania zgodnego z prawem.
18. Dla przyjęcia, iż sprawca posiadał obiektywną zdolność (możliwość) zachowania się zgodnego z prawem, konieczne jest ustalenie, że przed tym zachowaniem zadbał on w należyty sposób o utrzymanie gotowości do realizacji normy na prawnie wymaganym poziomie (por. J. Majewski, *Tak zwana kolizja obowiązków w prawie karnym*, Warszawa 2002, s. 176 i n.). W tym obszarze dają się wyróżnić dwie sytuacje: w pierwszej z nich sprawca dokłada wszelkiej staranności wymaganej w danych okolicznościach, jednak mimo to nie jest w stanie zachować się zgodnie z normą; zastosowanie znajdzie tu zasada *impossibilium nulla obligatio est*, skutkiem czego należy uznać, że zachowanie sprawcy nie spełnia prawnokarnego modelu zaniechania

(czynu – por. A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz*, t. I, Gdańsk 1999, s. 43). Zaznaczyć trzeba, że w praktyce są to sytuacje rzadkie, najczęściej bowiem zachowań takich nie cechuje wszelka staranność. W sytuacji drugiej sprawca nie daje posłuchu normie prawnej, ponieważ wymagane od niego zachowanie byłoby nieracjonalne z punktu widzenia modelu osobowego podmiotu szanującego dobra prawne (por. M. Rodzyńkiewicz, *Modelowanie pojęć w prawie karnym*, Kraków 1998, s. 78 i n.). Przykładowo, jeżeli sprawca będący podatnikiem, mimo dołożenia wszelkiej staranności w doborze kontrahenta, który okazał się niewypłacalny, nie uiszcza należnego podatku wynikającego ze sprzedaży towaru, za który należności nie otrzymał, zachowanie jego nie spełnia modelu czynu (art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Jeżeli jednak sprawca taki podatku nie uiszcza, chociaż posiada możliwość zdobycia środków pieniężnych, byłoby to jednak działanie nieracjonalne (np. kosztem zaciągnięcia wysoko oprocentowanego kredytu czy pożyczki), zachowanie jego nie posiada kwalifikacji zawinionego (por. szerzej G. Łabuda, T. Razowski, glosa do postanowienia SN z dnia 27 marca 2003 r., I KZP 2/03, Prok. i Pr. 2003, nr 11, s. 129 i n.).

19. Odmienne niż na gruncie kodeksu karnego (art. 30 k.k.) **art. 1 § 3 k.k.s. w zw. z art. 10 § 4 k.k.s. formułuje wymóg usprawiedliwionej nieświadomości karalności czynu zabronionego jako przesłankę wyłączającą winę**. W obszarze prawa karnego skarbowego dla przypisania winy konieczne jest stwierdzenie, że sprawca nie tylko jest świadomy bezprawności czynu, ale również tego, że jego czyn jest karalny. Formułowanie tak wysoko postawionego warunku przy czynach karnoskarbowych, ujmowanych w teorii prawa karnego jako *mala prohibita*, w wielu wypadkach czyni dość kłopotliwym przypisanie winy (czego znakomitym przykładem jest kwestia przypisania winy przy czynach z art. 107 – związana z nieświadomością bezprawności/karalności urządzania gier hazardowych wobec nienotyfikowania przepisów ustawy o grach hazardowych z 2009 r.). Łatwo wszak zauważyć, że znaczna ilość zachowań jest przedmiotem codziennych sporów doktrynalnych i praktycznych co do tego, czy pozostają one prawnokarnie relewantne, czy też nie (przykładowo mało kto jest świadomy np. tego, że posiadanie nieuszkodzonej banderoli z paczki papierosów czy butelki alkoholu stanowi przestępstwo skarbowe z art. 70 § 4 k.k.s., więcej nawet – że jest to zachowanie bezprawne – por. uchwała SN z dnia 29 stycznia 2002 r., I KZP 31/01, OSNKW 2002, nr 3–4, poz. 14). Inna sprawa, że praktyka stosowania prawa rzadko rozważa zagadnienie przypisania winy.

20. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe polegające na zaniechaniu (tj. takie, gdzie zachowanie sprawcy polega na niewykonaniu działania nakazanego) są dominującą liczebnie w kodeksie grupą deliktów karnoskarbowych. **Zaniechanie jako postać czynu zabronionego składa się z dwóch równoważnych elementów: ontologicznego i normatywnego** (element normatywny nie występuje w działaniu). **W płaszczyźnie ontologicznej zaniechanie jest działaniem**, cała bowiem aktywność człowieka od urodzenia do śmierci jest działaniem (unikając w tym miejscu zarzutu, trzeba wskazać, że nawet potoczne „nicnierobienie” zawiera komponent normatywny, z ontologicznej zaś perspektywy mamy do czynienia z działaniem; każdy z nas nawet śpiąc, coś czyni – śpi mianowicie). Z perspektywy fizycznej (ontologicznej) każde zatem zaniechanie jest działaniem, stąd też czysto ontologiczne ujęcie zaniechania na nic prawnikowi zdać się nie może, nie podaje ono bowiem pełnej charakterystyki tej postaci czynu (choć ujęcie takie pozwala objaśnić kwestię przyczynowości zaniechania). **Aby można było przyjąć kwalifikację zaniechania jako braku działania w oczekiwanym prawnie kierunku, należy wprowadzić element normatywny w postaci nakazu działania.**

21. W piśmiennictwie zwykło dzielić się delikty z zaniechania na **skutkowe i bezskutkowe**, przy czym przez pojęcie skutku rozumie się wywołane zachowaniem sprawcy zjawisko, od którego nastąpienia ustawa uzależnia dokonanie czynu zabronionego (I. Andrejew, *Ustawowe znamiona czynu. Typizacja i kwalifikacja przestępstw*, Warszawa 1978, s. 190–191; chodzi o zmianę fizyczną, funkcjonalną, fizjologiczną, biologiczną, psychiczną, społeczną oraz sytuacyjną). Warto podkreślić, że niebezpieczeństwo uszczuplenia czy nienależnego zwrotu stanowi również skutek w rozumieniu prawnym [jest to zmiana sytuacyjna – szerzej por. G. Łabuda, *Z problematyki narażenia na niebezpieczeństwo uszczuplenia należności publicznoprawnej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000, nr 11, s. 81 i n.; odmiennie Z. Radzikowska (w:) G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy z komentarzem*, Gdańsk 2000, s. 18]. W odniesieniu do skutkowych deliktów karnoskarbowych ustawodawca wprowadza klauzulę ograniczającą zakres odpowiedzialności, stanowiąc, że wchodzi ona tylko wtedy w grę, kiedy na sprawcy ciążył prawny, szczególnie obowiązek zapobiegnięcia skutkowi. Klauzula ta znajduje zastosowanie zarówno do tzw. właściwych skutkowych deliktów karnoskarbowych z zaniechania (tj. takich, które można popełnić wyłącznie

przez zaniechanie, np. art. 54 § 1–3 k.k.s.), jak i do tzw. niewłaściwych skutkowych deliktów skutkowych z zaniechania (tj. takich, które można popełnić zarówno przez działanie, jak i przez zaniechanie, np. art. 71).

22. Funkcją klauzuli odpowiedzialności za zaniechania znamienne skutkiem z art. 1 § 4 k.k.s. jest uzupełnienie opisu ustawowego czynu zabronionego o dodatkowy element – prawnego i szczególnego obowiązku. Oznacza to, że realizuje znamiona ustawowe typu czynu zabronionego ten tylko, kto w świetle ocen społecznych jest szczególnie odpowiedzialny za niedopuszczenie do nastąpienia skutku, oceny te zaś pokrywają się z ocenami prawnymi (J. Majewski, *Prawnokarne przypisywanie skutku przy zaniechaniu*, Kraków 1997, s. 118–119). Problem przypisania skutku przy niewłaściwych skutkowych deliktach karnoskarbowych z zaniechania jest z praktycznego punktu widzenia marginalny. Dotyczy on bowiem nieznacznej ilości przestępstw i wykroczeń skarbowych. Większość deliktów karnoskarbowych z zaniechania grupuje się w kategorii tzw. właściwych skutkowych, gdzie art. 1 § 4 k.k.s. stanowi normatywne *superfluum* wobec wynikającego już z samego opisu ustawowego czynu zabronionego zawartego w części szczególnej istnienia prawnego i szczególnego obowiązku działania przez sprawcę w prawnie nakazanym kierunku (por. art. 54 § 1–3, art. 56 § 4 i art. 88 § 1–3 k.k.s.).
23. Wskazanie w art. 1 § 4 k.k.s., że obowiązek zapobiegnięcia skutkowi musi mieć **charakter prawny**, niesie za sobą ważką konsekwencję. Niewątpliwie bowiem funkcją tego znamienia jest zawężenie pola karalności zachowań. Trudno wobec tego uznać, że podstawą przypisania skutku może być sama okoliczność faktyczna, z której jednoznacznie wynika, iż sprawca przyjmuje funkcję gwaranta. Oznacza to, że podstawą obowiązku gwaranta będzie przepis prawa [z ograniczeniami wynikającymi z zasady *nullum crimen (nulla contraventio) sine lege scripta*], orzeczenie sądowe oraz umowa.

Art. 2. § 1. Czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, chyba że kodeks stanowi inaczej.

§ 2. Jeżeli w czasie orzekania obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, stosuje się ustawę nową, jednakże należy stosować ustawę obowiązującą poprzednio, jeżeli jest względniejsza dla sprawcy.

§ 3. Niedopuszczalne jest stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy obowiązującej poprzednio.

§ 4. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem zagrożony jest karą, której górna granica jest niższa od kary orzeczonej, wymierzona karę obniża się do górnej granicy ustawowego zagrożenia przewidzianego za taki czyn zabroniony w nowej ustawie; jeżeli nowa ustawa nie przewiduje możliwości zastosowania środka objętego orzeczeniem, to środka tego nie wykonuje się.

§ 5. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zagrożony karą pozbawienia wolności, wymierzona karę pozbawienia wolności podlegającą wykonaniu zamienia się na karę grzywny, przyjmując jeden dzień kary pozbawienia wolności za równoważny dwóm stawkom dziennym kary grzywny.

§ 6. Jeżeli według nowej ustawy czyn zabroniony objęty orzeczeniem nie jest już zabroniony pod groźbą kary, skazanie ulega zatarciu z mocy prawa, a ukaranie uważa się za niebyłe.

1. Komentowany artykuł kompleksowo normuje **reguły rozstrzygające problematykę temporalną oraz intertemporalną** przestępstw i wykroczeń skarbowych. Paragraf 1 normuje czas popełnienia deliktu karnoskarbowego, § 2 statuuje zasadę *lex mitior agit*, w § 3 wyrażony został zakaz eklektyzmu, a w § 4, 5 i 6 zawarto szczegółowe reguły postępowania na wypadek regresji karalności w sytuacji zmiany normatywnej.
2. **Czas popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego wyznaczany jest wedle kryterium czasu zachowania sprawcy.** Zaznaczyć trzeba przy tym, że – jakkolwiek § 1 *in fine* czyni zastrzeżenie odmiennego oznaczenia czasu deliktu karnoskarbowego – *de lege lata* kodeks nie przewiduje innych unormowań w tej materii. **Czasem zachowania jest po pierwsze czas działania, po drugie zaś czas zaniechania działania, do którego sprawca był obowiązany.** Łatwo zauważyć, że termin „zachowanie” użyty na gruncie komentowanego przepisu odnosi się do znamienia czasownikowego zawartego w typie czynu zabronionego w części szczególnej. Odniesienie czasu popełnienia do zachowania sprawcy pozwala przyjąć, że – w zależności od kształtu ustawowego znamienia czasownikowego – raz będzie to *continuum* trwające nawet jakiś dłuższy okres (np. od 1 stycznia do 31 grudnia), a raz krótki moment (metaforycznie można powiedzieć: punkt czasowy; zdawać sobie wszakże należy sprawę,

że z perspektywy ontologicznej w obu wyróżnionych sytuacjach mamy do czynienia z pewnym okresem czasowym, jakkolwiek zwykle się mówić w tego rodzaju sytuacjach o deliktach „jednochwilowych”). **Czas popełnienia deliktu karnoskarbowego należy przeto miarkować wedle normy sankcjonowanej, którą sprawca swoim zachowaniem narusza. Tyle trwa czas popełnienia deliktu, ile zachowanie naruszające normę** [szerzej por. J. Majewski, *Czas popełnienia przestępstwa. Wybrane zagadnienia definicyjne* (w:): *Czas i jego znaczenie w prawie karnym*, pod red. J. Warylewskiego, Gdańsk 2010, s. 229 i n.].

3. Ustalenie czasu, w którym nastąpiło działanie, nie wzbudza – jak się wydaje – problemów interpretacyjnych. Przykładowo czasem popełnienia deliktu oszustwa podatkowego, polegającego na wprowadzeniu w błąd organu (art. 76 § 1–3 k.k.s.), jest czas złożenia deklaracji podatkowej czy innego pisma w organie, względnie czas ustnego oświadczenia. Podobnie czasem popełnienia deliktu fałszu intelektualnego deklaracji podatkowej (oświadczenia) skutkującego uszczupleniem (art. 56 § 1–3 k.k.s.), polegającego na podaniu nieprawdy, jest czas złożenia deklaracji podatkowej czy oświadczenia „składając organowi (...) deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę”. Kontrowersje natomiast może wzbudzać określenie czasu popełnienia deliktu karnoskarbowego z zaniechania. Wskazać przy tym trzeba, że przepis art. 2 § 1 k.k.s. normuje zarówno czas deliktów z zaniechania skutkowych, jak i bezskutkowych. **Przy przestępstwach i wykroczeniach skarbowych z zaniechania sprawca zawsze ma pewien przedział czasowy, w którym ma możliwość zgodnego z prawem działania** (np. od momentu zakończenia roku podatkowego do momentu upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego). **Przy tego rodzaju czynach zabronionych czasem popełnienia jest ten moment, w którym sprawcy nakazane było zachować się zgodnie z prawem** (podobnie A. Wąsek, *Kodeks karny...*, 1999, s. 85, który wskazuje na ostatni moment, w którym sprawca mógł zachować się zgodnie z normą). Przykładowo zatem, jeżeli termin złożenia deklaracji podatkowej upływa w dniu 25 kwietnia, to czasem popełnienia czynu zabronionego polegającego na zaniechaniu jej złożenia jest ów dzień 25 kwietnia. Trudno byłoby zaakceptować pogląd, iż czasem popełnienia jest dzień 26 kwietnia, tj. moment, w którym sprawca nie mógł już zachować się zgodnie z prawem, prowadzić musiałby on bowiem do stwierdzenia, że w momencie po zakończeniu zaniechania – zachowania zatem – następuje popełnienie czynu zabronionego [tak A. Zoll (w:): G. Bogdan, Z. Ćwiąkalski, P. Kardas,

J. Majewski, J. Raglewski, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna*, t. I, *Komentarz do art. 1–116*, pod red. A. Zolla, wyd. 2, Kraków 2004, s. 124]. Nie wynika to w żaden sposób z treści art. 2 § 1 k.k.s., który wyraźnie wskazuje na moment nastąpienia zachowania – w tym wypadku zaniechania. Nadto kłopotliwe byłoby wyznaczenie momentu przedawnienia karalności (ustalane go wedle kryterium czasu popełnienia – art. 44 § 1 i art. 51 § 1 k.k.s.), w wypadku wszak uznania, że czasem popełnienia jest początkowy moment, kiedy sprawca nie może już wykonać nałożonego na niego obowiązku, trzeba byłoby stwierdzić, że przedawnienie liczone jest nie od momentu, kiedy sprawca miał nakaz zachowania zgodnego z prawem, ale od owego początkowego momentu (przedawnienie zgodnie z treścią art. 44 § 1 k.k.s. następuje po upływie określonego terminu).

4. Pewne nieporozumienia zauważalne są, zwłaszcza w praktyce stosowania prawa, przy wyznaczaniu **czasu popełnienia deliktów karnoskarbowych, następstwem których jest spowodowanie uszczerbku finansowego**. Chodzi zwłaszcza o czyny stypizowane w art. 57 § 1 oraz art. 77 § 1–3 k.k.s., które – jakkolwiek uszczuplenie podatku powodują zawsze – niemniej nie mają ujętego tego elementu w zestawie znamion ustawowych. Stąd też **nie można mówić o tym, że czas popełnienia tego rodzaju deliktów karnoskarbowych rozciąga się do momentu wygaśnięcia obowiązku zapłaty daniny (np. wskutek jej zapłaty czy przedawnienia zapłaty)**. Czyny te nie przynależą do kategorii tzw. czynów trwałych, znamienych utrzymywaniem przez jakiś okres stanu bezprawnego, nie wynika to bowiem z opisu ustawowego. **Konstrukcja znamion ustawowych pozwala jedynie na przyjęcie, że są to czyny popełniane w jednym momencie – w chwili, kiedy upływa termin na wykonanie obowiązku (zapłaty podatku)**.
5. **Przy przestępstwach skarbowych i wykroczeniach skarbowych trwałych, tj. znamienych zachowaniem polegającym na utrzymywaniu pewnego stanu rzeczy przez jakiś okres** (np. na posiadaniu znaków akcyzy bez uprawnienia – art. 70 § 4 k.k.s., nierzetelnym czy wadliwym prowadzeniu księgi – art. 61 § 1 i 3 k.k.s., nieprowadzeniu księgi – art. 60 § 1 k.k.s.), **czasem popełnienia jest czas utrzymywania stanu bezprawnego**. Odwołując się do podanych przykładów, jeżeli nieprowadzenie (nierzetelne czy wadliwe prowadzenie) księgi trwa od 1 stycznia do 31 grudnia, czasem popełnienia jest cały ten okres. Norma bowiem naruszana jest przez sprawcę przez cały czasokres.

6. Przy **czynnie ciągłym** (art. 6 § 2 k.k.s.) czasem popełnienia jest czas trwania czynu ciągłego – analogicznie do czynów polegających na utrzymywaniu przez jakiś okres określonego stanu rzeczy. Odmienne rzecz wygląda przy konstrukcji **ciągu przestępstw** skarbowych (art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s.), w tym bowiem przypadku mamy do czynienia z wielością przestępstw skarbowych, czas popełnienia zaś odnosi się do każdego z nich z osobna.
7. W sytuacji gdy w czasie popełnienia czynu zabronionego następuje zmiana normatywna (po jego rozpoczęciu, a przed jego zakończeniem), wskutek której dochodzi do **progresji karalności (zaostżenia karalności)**, powstaje problem wyboru ustawy, na podstawie której dokonana ma być kwalifikacja prawna czynu zabronionego (ustawa przewidująca karalność łagodniejszą, surowszą, względnie rozbić zachowania na dwie części i przyjęcie wedle tego dwóch kwalifikacji – łagodniejszej i surowszej; to ostatnie rozwiązanie odpada ze względu na trudne do zaakceptowania konsekwencje kryminalnopolityczne). Należy opowiedzieć się za poglądem lansowanym przez J. Majewskiego, który stwierdza, że nie da się w takiej sytuacji podać jednego sprawiedliwego rozwiązania dla wszystkich przypadków. Stąd też kwalifikacja prawna czynu opierać się może raz na ustawie obowiązującej poprzednio, a raz na ustawie nowej. Kryterium jest **wskazanie, aby zastosowanie znalazła ta ustawa, która *in concreto* nie jest względniejsza dla sprawcy**. Chodzi o to, aby, po pierwsze, **sytuacja prawna sprawcy nie była lepsza od tej, która by była, gdyby w czasie popełnienia czynu obowiązywała ustawa przewidująca łagodniejszą karalność**, po drugie zaś, **aby sytuacja prawna sprawcy nie była lepsza od tej, w jakiej znalazłby się, gdyby popełnił czyn jedynie pod rządami ustawy przewidującej surowszą karalność** (por. szerzej J. Majewski, *Zmiana ustawy karnej w czasie popełniania czynu zabronionego*, Pal. 2003, z. 9–10, s. 29–31). Przykładowo, jeżeli sprawca dopuścił się przestępstwa skarbowego uchylania się od opodatkowania w warunkach konstrukcji czynu ciągłego (art. 54 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.) w okresie 2 lat – od 1 stycznia 2005 r. do 31 grudnia 2006 r. – czyn ten zaś do końca 16 grudnia 2005 r. zagrożony był karą pozbawienia wolności do lat 3, a od 17 grudnia 2005 r. karą 5 lat pozbawienia wolności, to kwalifikacja prawna winna opierać się na ustawie nowej, przewidującej surowszą karalność, przy czym pominąć należy całkowicie fragment zachowania pomiędzy 1 stycznia 2005 r. a 16 grudnia 2005 r. (prawnokarnie relewantny będzie fragment zachowania zamykający się w czasie od 17 grudnia 2005 r. do 31 grudnia

2006 r.). W ten bowiem sposób sytuacja prawna sprawcy nie jest lepsza od tej, w jakiej znalazłby się, gdyby obowiązywał stan prawny przewidujący łagodniejszą karalność, a jednocześnie nie jest lepsza od tej, w jakiej znalazłby się sprawca, gdyby popełnił czyn już pod rządami ustawy przewidującej surowszą karalność. Takie rozwiązanie jest najbardziej sprawiedliwe.

8. Zasada *lex mitior agit* (ustawa względniejsza działa), wyrażona w art. 2 § 2 k.k.s., spełnia niezwykle ważną funkcję na gruncie kodeksu, związane są z nią także – jak się wydaje – znacznie większe kontrowersje, niż ma to miejsce na gruncie prawa karnego materialnego. Zmiana normatywna ustawy znacznie częściej dotyka sfery bezprawności deliktu karnoskarbowego, rzadziej zaś sfery karalności. **Pod pojęciem ustawy kryją się bowiem wszystkie przepisy (nie tylko przepisy kodeksu), jakie w konkretnym stanie faktycznym znajdują zastosowanie.**
9. Analiza treści art. 2 § 2 k.k.s. uprawnia do wyróżnienia następujących sytuacji zmiany normatywnej:
 - 1) w czasie orzekania obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia, nie jest ona jednak ani względniejsza, ani surowsza – należy stosować ustawę obowiązującą na czas orzekania;
 - 2) w czasie orzekania obowiązuje ustawa względniejsza niż w czasie popełnienia – należy stosować ustawę na czas orzekania;
 - 3) w czasie orzekania obowiązuje ustawa surowsza niż w czasie popełnienia – należy stosować ustawę albo na czas popełnienia, albo na czas orzekania (por. nb 7).
10. Zmiana normatywna w obszarze karalności (uchylenie przepisu określającego typ czynu zabronionego albo zawężenie znamion) zawsze skutkuje zastosowaniem art. 2 § 2 k.k.s. Z kolei w sytuacji zmiany w obszarze bezprawności czynu na korzyść sprawcy, tj. zmiany normy sankcjonowanej, nie dochodzi do automatycznego stosowania ustawy względniejszej. W konkretnym bowiem stanie faktycznym zmiana normy sankcjonowanej (np. jej uchylenie) nie musi prowadzić do uchylenia bezprawności konkretnego zachowania poddanego prawnokarnemu wartościowaniu. Norma ta może, pod pewnymi warunkami, obowiązywać w stosunku do czynów, które zostały popełnione przed zmianą normatywną. Niesłuszny jest zatem, dominujący zresztą w piśmiennictwie karnistycznym oraz orzecznictwie, pogląd, wedle którego każda zmiana w obszarze

normy sankcjonowanej (nakazu/zakazu) skutkująca uchyleniem bezprawności czynów odnosi się zarazem do czynów popełnionych przed tą zmianą (J. Zientek, *Konsekwencje zmiany przepisów wykonawczych wypełniających treść normy blankietowej w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2002, nr 4, s. 138; T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2006, s. 110; Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 50; wyrok SN z dnia 10 lipca 2003 r., III KK 135/03, Prok. i Pr. 2004, nr 3; wyrok SN z dnia 27 czerwca 2003 r., III KK 202/03, LEX nr 78831; wyrok SN z dnia 30 września 2002 r., III KK 264/02, LEX nr 55228; uchwała SN z dnia 27 października 1988 r., VI KZP 11/88, OSNKW 1988, nr 11–12, poz. 77, OSNPG 1989, nr 1, poz. 1; uchwała SN z dnia 21 listopada 1986 r., VI KZP 23/86, OSNKW 1987, nr 3–4, poz. 23; uchwała SN z dnia 15 lutego 1984 r., VI KZP 44/83, OSNKW 1984, nr 7–8, poz. 69). Wypada bowiem zauważyć, że **istnieją czyny, które mimo zmiany treści normy sankcjonowanej nadal pozostają czynami bezprawnymi**. Przypadek taki, nie tak wcale rzadki, miał miejsce po dniu 1 maja 2004 r. (tj. po akcesji Polski do Unii Europejskiej) wskutek zniesienia obowiązków celnych przed tym dniem ciążyących na podmiotach sprowadzających towary z obszaru Unii (chodziło zwłaszcza o samochody). Wprowadzający przed dniem 1 maja 2004 r. towary bez ich oclenia dopuszczali się popełnienia przestępstwa czy wykroczenia celnego (chodziło zwłaszcza o czyny stypizowane w art. 88 § 1 i 3 k.k.s.). Po wejściu Polski w struktury Unii Europejskiej towary te nie były już objęte obowiązkiem celnym. Zgodnie z poglądem dominującym wskutek uchylenia normy sankcjonowanej należałoby uchylić karalność czynu. Szkopuł wszakże w tym, że pomimo uchylenia normy nakazującej wykonanie obowiązku celnego w stosunku do tych podmiotów, które uchyliły się od jego wykonania przed zmianą normatywną, ustawodawca nie zrezygnował z długu celnego (por. art. 26 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo celne, Dz. U. Nr 68, poz. 623 z późn. zm., stanowiący, że jeżeli dług celny powstał przed dniem 1 maja 2004 r., to stosuje się przepisy ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny regulujące kwestie związane z długiem celnym). Oznacza to, że osoby, na których ciążył dług celny z powodu nielegalnego wprowadzenia towarów na terytorium Polski przed akcesją, nadal są dłużnikami celnymi. Zatem czyny tych osób nadal posiadają przymiot bezprawnych, skoro zaś nie doszło do uchylenia karalności, mamy do czynienia z przestępstwem (wykroczeniem) skarbowym, do którego nie znajduje zastosowania dyrektywa z art. 2 § 2 k.k.s. Innymi

słowy, **jeżeli indywidualnokonkretnie skutki obowiązywania uchylonej normy prawnej nadal trwają, nie znajduje zastosowania zasada *lex mitior***. Każde zatem zachowanie należy oceniać z perspektywy trwałości rzeczonych indywidualnokonkretnych skutków obowiązywania zmienionej regulacji prawnej [por. szerzej W. Wróbel, *Zmiana normatywna i zasady intertemporalne w prawie karnym*, Kraków 2003, s. 587–589; P. Kaczmarek, G. Łabuda, T. Razowski, *Retroaktywność prawa karnego skarbowego – wybrana problematyka (artykuł dyskusyjny)*, Prok. i Pr. 2005, nr 5, s. 102–111; por. także interesujące wywody L. Wilka, *Szczególne cechy...*, s. 197 i n., gdzie autor dochodzi do przekonania, że zmiana normatywna prawnokarnie relewantna to taka zmiana, w wyniku której zmienia się istota zakazu lub nakazu; krytycznie trzeba przy tym zauważyć, że kryterium wyróżniania relewantnej zmiany normatywnej oparte na istocie nakazu czy zakazu cechuje zbytnia nieostrość].

11. Stosowanie art. 2 § 2 k.k.s. natrafia na opór w obszarze **przedawnienia karalności, wykonania kary i zatarcia skazania**. W dawniejszym orzecznictwie uznawano, że zasada *lex mitior* nakazuje przyjmować – w razie zmiany normatywnej – te terminy przedawnienia karalności czynów zabronionych, które są dla sprawcy bardziej korzystne [tak w kwestii przedawnienia wykonania kary uchwała SN z dnia 18 lipca 1996 r., I KZP 11/96, OSNKW 1996, nr 9–10, poz. 53 z aprobowaną glosą S. Paweli, OSP 1997, z. 4, s. 170–171; za stosowaniem zasady *lex mitior* przy zmianie terminów przedawnienia opowiadali się: W. Świda, *Prawo karne*, Warszawa 1989, s. 325; Z. Papierkowski, *Kolizja przepisów ustawowych według projektu k.k.*, PiP 1956, z. 8–9, s. 421; J. Śliwowski, *Prawo karne*, Warszawa 1979, s. 45; K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 85; R. Grupiński, *Zmiana przepisów o przedawnieniu karalności w świetle zasady *lex retro non agit* (w:) Rozważania o prawie karnym. Księga pamiątkowa z okazji siedemdziesięciolecia urodzin Profesora Aleksandra Ratajczaka*, pod red. A. Szwarca, Poznań 1999, s. 127]. We współczesnym piśmiennictwie dominuje jednak przekonanie odmienne, oparte na założeniu, że przedawnienie nie jest żadnym szczególnym prawem podmiotowym sprawcy, służy ono natomiast celom kary (por. W. Wróbel, *Zmiana normatywna...*, s. 532 i n. oraz podana tam literatura; w tym duchu postanowienie SN z dnia 19 sierpnia 1999 r., I KZP 25/99, OSNKW 1999, nr 9–10, poz. 53). Odnosząc się do tego zagadnienia, trzeba zauważyć, że poglądy odmawiające instytucjom przedawnienia i zatarcia skazania wejścia w zakres stosowania art. 2 § 2 k.k.s. zasadzają się

bardziej na uzasadnieniach merytorycznych, w mniejszym zaś stopniu poszukują uzasadnienia normatywnego. Trudno wszak oprzeć się wrażeniu, że w czasie orzekania obowiązuje inna ustawa niż w czasie popełnienia czynu wówczas, gdy zmianie ulega termin przedawnienia czy zatarcia skazania; trudno również zaprzeczyć, że ocena prawna czynu dokonana na podstawie tego przepisu, który przewiduje termin krótszy, jest wyrazem potrzeby stosowania ustawy względniejszej dla sprawcy. Stąd też uzasadniony jest pogląd, że zmianą normatywną jest zmiana przepisów normujących terminy przedawnienia karalności, wykonania kary oraz zatarcia skazania – bez znaczenia przy tym pozostaje to, jaki wektor przyjmuje ta zmiana. Jedyłą racją wykluczenia z art. 2 § 2 k.k.s. rzeczonych instytucji jest obowiązywanie w systemie prawa normy ograniczającej stosowanie zasady *lex mitior agit*. Norma taka została wyrażona przykładowo w przepisie art. 5 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Przepisy wprowadzające Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 931 z późn. zm.), gdzie nakazano stosowanie przepisów kodeksowych o przedawnieniu i zatarciu skazania do czynów popełnionych przed wejściem w życie kodeksu, chyba że termin przedawnienia już upłynął. Analogiczne rozwiązanie przyjęto w art. 10 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479), tyle że w tym przypadku materią normowaną była wyłącznie instytucja przedawnienia. Występowanie tego rodzaju klauzul świadczy o tym, że dla ograniczenia zakresu stosowania art. 2 § 2 k.k.s. konieczne jest wyraźne postanowienie normodawcy. W przeciwnym razie komentowany przepis obejmowałby również przedawnienie oraz zatarcie skazania.

12. Zasada *lex mitior* znajduje zastosowanie przy orzekaniu środków zabezpieczających (B. Nita, A. Światłowski, *O retroaktywności prawa karnego*, PS 1994, nr 3, s. 42 i n.; A. Wąsek, *Kodeks karny...*, 1999, s. 66). Jakkolwiek racją stosowania środków zabezpieczających jest stan niebezpieczeństwa sprawcy, nie zaś popełniony czyn zabroniony [W. Wróbel, *Zmiana normatywna...*, s. 519; A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 106], niemniej podstawa stosowania tego czy innego środka reakcji karnoprawnej nie powinna stanowić powodu, dla którego kwalifikuje się jego zmianę normatywną jako względniejszą dla sprawcy albo nie. Kryterium uznania danego środka za względniejszy dla sprawcy wyraża się w tym, czy stwarza się mu w danej sytuacji możliwość korzystniejszej dla jego interesów prawnokarnej oceny czynu.

13. Stosowanie zasady *lex mitior* dotyczy również wypadków **ustawy pośredniej**, tj. ustawy, która obowiązuje pomiędzy czasem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego a czasem orzekania. Jeżeli zatem spośród trzech ustaw ustawa pośrednia jest względniejsza dla sprawcy, zgodnie z art. 2 § 2 k.k.s. należy ją zastosować.
14. Słusznie stwierdza Sąd Najwyższy, że „skoro (...) przepis art. 58 § 1 penalizował uchylanie się od uiszczenia opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej, a opłata ta – stosownie do treści art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. – była od 1 stycznia 2001 r. podatkiem w znaczeniu normatywnym, to uchylenie § 1 w przepisie art. 58 porządkowało jedynie system karno-skarbowy. Przecież uchylony przepis stanowił *lex specialis* do przepisów art. 54, a to dlatego, iż regulował tylko uszczuplenie w jednym podatku, tj. podatku od czynności cywilnoprawnej, w sytuacji gdy bezprawne działania zmierzające do uszczuplenia należności z tytułu pozostałych podatków stypizowane zostały właśnie w normach art. 54 i 56. Oczywiście staje się, że w sytuacji uchylenia przepisu o węższym zakresie normowania (*lex specialis*) niż przepis o charakterze generalnym (*lex generalis*) wyłączona jest możliwość stosowania reguły *lex specialis derogat legi generali*, a zastosowanie będzie miał wówczas przepis o charakterze generalnym, tj. art. 54 § 2, który obowiązywał także w czasie przypisanego oskarżonemu przestępstwa” (wyrok SN z dnia 1 października 2008 r., IV KK 95/08, LEX nr 469412).
15. Zasada *lex mitior* znajduje również zastosowanie w sytuacji, kiedy pomiędzy czasem popełnienia czynu zabronionego a czasem orzekania dochodzi do zmiany wysokości minimalnego wynagrodzenia stanowiącego podstawę ustalenia wysokości stawki dziennej grzywny za przestępstwo skarbowe (art. 23 § 3 zdanie drugie k.k.s.) oraz wysokości zagrożenia karą grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 48 § 1–3 k.k.s.). W praktyce chodzi o sytuację podwyższenia minimalnego wynagrodzenia w przestrzeni czasowej od popełnienia czynu do orzekania: wówczas, przy ustalaniu wysokości stawki dziennej (*resp.* kary grzywny za wykroczenie skarbowe), należy brać minimalne wynagrodzenie obowiązujące na czas popełnienia czynu [por. szerzej J. Raglewski, *Zasady karania za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunki zmian* (w:) *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian. Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej*

zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego 17 grudnia 2010 roku, pod red. Z. Siwika, Wrocław 2010, s. 68–69].

16. Szczególny problem powstaje w sytuacjach związanych ze **zmianą znaczenia znamion blankietowych ustawowego progu, małej wartości, dużej wartości oraz wielkiej wartości** (art. 53 § 6 oraz § 14–16 k.k.s.). Chodzi zwłaszcza o sytuacje podwyższenia kwoty minimalnego wynagrodzenia, stanowiącego kryterium oznaczania progów kwotowych wskazanych znamion blankietowych. Wiadomo bowiem, że minimalne wynagrodzenie ulega zmianie (podwyższeniu) – przynajmniej na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat – co roku (z dniem 1 stycznia). W piśmiennictwie słusznie zwrócono uwagę na niezamierzony przez projektodawców kodeksu negatywny skutek corocznych modyfikacji wysokości minimalnego wynagrodzenia – zmianę rangi popełnianych czynów zabronionych w okresie od czasu popełnienia do czasu orzekania [V. Konarska-Wrzošek, *Czy utrzymać kryteria nazwowo-parametryczne rozwarstwiania czynów karnych skarbowych w kodeksie karnym skarbowym?* (w:) *Węzłowe problemy prawa karnego, kryminologii i polityki kryminalnej. Księga pamiątkowa ofiarowana Profesorowi Andrzejowi Markowi*, Warszawa 2010, s. 339 i n.]. W grę wchodzi dwa zjawiska subsumpcyjne: [1] zmiana kwalifikacji z typu podstawowego na typ uprzywilejowany przestępstwa skarbowego oraz [2] kontrawencjonalizacja (zmiana kwalifikacji z przestępstwa na wykroczenie skarbowe). Posłużmy się przykładem: sprawca w 2003 r. uchylił się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.), powodując uszczuplenie w kwocie 200.000 zł. Uwzględniając minimalne wynagrodzenie z 2003 r. (800 zł), należało przyjąć kwalifikację z art. 54 § 1 k.k.s., co opatrzone było karą grzywny i karą pozbawienia wolności. Kwalifikacja taka była prawidłowa jeszcze do końca 2007 r. (minimalne wynagrodzenie wynosiło wówczas 936 zł), jednak z dniem 1 stycznia 2008 r. doszło do zmiany na typ uprzywilejowany z § 2 art. 54 k.k.s. (opatrzone wyłącznie karą grzywny), bowiem od początku 2008 r. minimalne wynagrodzenie wynosiło 1126 zł, co spowodowało, że uszczuplenie 200.000 zł znalazło się w zakresie wytyczonym pojęciem małej wartości (tj. wartości nieprzekraczającej dwustukrotności minimalnego wynagrodzenia, a przekraczającej jego pięciokrotność). Jakiegokolwiek wpływu na te zjawiska kwalifikacyjne nie mają przepisy art. 53 § 3, § 6 w zw. z § 3, § 14–16 k.k.s., ponieważ – pomimo powiązania pojęć tam definiowanych z czasem popełnienia czynu – nie modyfikują one treści

art. 2 § 2 k.k.s. Innymi słowy, przepisy te nie ograniczają w jakikolwiek sposób stosowania zasady *lex mitior* (V. Konarska-Wrzosek, *Czy utrzymać...*, s. 340–341). Okazuje się zatem, że zasada *lex mitior* w powiązaniu z corocznym podwyższaniem minimalnego wynagrodzenia prowadzi w praktyce stosowania prawa do kontrintuicyjnych konsekwencji, zwłaszcza w obszarze instytucji przedawnienia karalności. Jeżeli mamy do czynienia z czynem kwalifikowanym z typu podstawowego, który ulega przekwalifikowaniu na typ uprzywilejowany, to w wielu przypadkach, z przyczyn zupełnie niezależnych od organów ścigania i sądu, dochodzi do przedawnienia karalności (por. art. 44 § 1 pkt 1 *versus* pkt 2 k.k.s.). To samo dotyczy sytuacji kontrawencjonalizacji (art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s. *versus* art. 51 § 1). Wydaje się, że obowiązujące w tym obszarze prawo wymaga korekty ustawodawcy – czy to polegającej na zawężeniu stosowania zasady *lex mitior*, czy na rezygnacji, na wzór rozwiązań z kodeksu karnego wprowadzonych w 2010 r., z kryterium minimalnego wynagrodzenia. W tej mierze por. również wyrok SA w Gdańsku z dnia 17 grudnia 2014 r., II AKa 274/14, KSAG 2015, nr 2, s. 221 i n.

17. Przepis art. 2 § 3 wyraża **zakaz eklektyzmu**. W stosunku do tego samego czynu nie jest dozwolone jednoczesne stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy obowiązującej poprzednio. Organ orzekający zmuszony jest przeto do dokonania wyboru tej ustawy, która *in concreto* jest względniejsza dla sprawcy (wyrok SN z dnia 4 stycznia 2002 r., II KKN 303/99, Prok. i Pr. 2002, nr 9, s. 6; wyrok SA w Poznaniu z dnia 16 września 1999 r., II AKa 178/99, OSA 2000, z. 6, poz. 43; postanowienie SA w Katowicach z dnia 5 grudnia 2002 r., II AKa 407/02, KZS 2003, z. 4, poz. 49). Należy uznać, że art. 2 § 3 k.k.s. doznaje ograniczenia wówczas, gdy stosowanie w części ustawy nowej i w części ustawy obowiązującej poprzednio jest korzystniejsze dla sprawcy od stosowania którejkolwiek z nich osobno (tak trafnie A. Wąsek, *Kodeks karny...*, 1999, s. 61–64; P. Witkowski, glosa do wyroku SA w Lublinie z dnia 20 maja 1993 r., II AKr 30/93, Pal. 1994, z. 9–10, s. 224 i n.; por. także W. Wróbel, *Zmiana normatywna...*, s. 556–570). Na przeszkodzie stosowania art. 2 § 3 k.k.s. w rozważanej sytuacji stoi bowiem zakaz z art. 15 ust. 1 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).
18. W sytuacji gdy czyn zabroniony jest objęty prawomocnym orzeczeniem, nastąpiła zaś zmiana normatywna polegająca czy to na obniżeniu górnej

granicy ustawowego zagrożenia karą, czy to na uchyleniu zagrożenia karą pozbawienia wolności, czy wreszcie na dekryminalizacji, przepisy § 4–6 przewidują następujące konsekwencje:

- 1) obniżenie kary do górnej granicy ustawowego zagrożenia – jeżeli nowa ustawa przewiduje niższą górną jej granicę;
- 2) zaniechanie wykonania środka – jeżeli nowa ustawa nie przewiduje możliwości jego zastosowania;
- 3) zamianę kary pozbawienia wolności na karę grzywny przy przyjęciu 1 dnia kary pozbawienia wolności za równoważny dwóm stawkom dziennym kary grzywny – jeżeli nowa ustawa nie przewiduje zagrożenia karą pozbawienia wolności za czyn zabroniony;
- 4) zatarcie skazania z mocy prawa i przyjęcie fikcji niekaralności – jeżeli nowa ustawa nie przewiduje kryminalizacji czynu.

Art. 3. § 1. Czyn zabroniony uważa się za popełniony w miejscu, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy, albo gdzie skutek stanowiący znamię czynu zabronionego nastąpił lub według zamiaru sprawcy miał nastąpić.

§ 2. Przepisy kodeksu stosuje się do sprawcy, który popełnił czyn zabroniony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak również na polskim statku wodnym lub powietrznym, chyba że kodeks stanowi inaczej.

§ 3. Niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego, przepisy kodeksu stosuje się także do obywatela polskiego oraz cudzoziemca w razie popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko istotnym interesom finansowym państwa polskiego.

§ 3a. Niezależnie od przepisów obowiązujących w miejscu popełnienia przestępstwa skarbowego, przepisy kodeksu stosuje się także do obywatela polskiego w razie popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego określonego w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I, skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich.

§ 4. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w rozdziale 7 są karalne także w razie popełnienia ich za granicą, jeżeli zostały ujawnione w wyniku czynności kontrolnych przeprowadzonych tam przez polski organ celny lub inny organ uprawniony na podstawie umów międzynarodowych; przepis stosuje się odpowiednio, jeżeli wykroczenie skarbowe określone w art. 106e, art. 106f i art. 106h popełnione zostało za granicą.

§ 5. Przepisy kodeksu stosuje się także do obywateli polskich oraz cudzoziemców, którzy przebywając na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nakłaniają lub udzielają pomocy do popełnienia za granicą przestępstwa skarbowego skierowanego przeciwko interesom finansowym Wspólnot Europejskich, określonego w rozdziale 6 i 7 działu II tytułu I.

1. Kodeks karny skarbowy, za wzorem rozwiązania przyjętego na gruncie kodeksu karnego z 1997 r., przy określeniu miejsca popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego posługuje się **kryteriami teorii wszędobylstwa (zasady wielomiejscowości, por. A. Wąsek, Kodeks karny..., 1999, s. 86). Czyn zabroniony może być popełniony w trzech miejscach: w miejscu zachowania** (tj. działania albo zaniechania), **w miejscu nastąpienia skutku oraz w miejscu, gdzie skutek według zamiaru sprawcy miał nastąpić.** Nie oznacza to wszakże, że każdy delikt karno-skarbowy może cechować się trzema miejscami jego popełnienia. **Trzy miejsca dopuszczalne są jedynie przy deliktach umyślnych skutkowych, dwa miejsca przy deliktach nieumyślnych skutkowych** (miejsce czynu i miejsce skutku) oraz **umyślnych skutkowych niedokonanych** (miejsce czynu i miejsce, gdzie skutek miał nastąpić wedle zamiaru sprawcy). **Jednym miejscem popełnienia cechują się z kolei delikty karnoskarbowe bezskutkowe** – obojętnie przy tym, czy chodzi o umyślne, czy nieumyślne (miejsce czynu).
2. **Miejscem popełnienia przestępstw skarbowych podżegania i pomocnictwa jest miejsce realizacji znamienia czasownikowego** – nakłaniania do dokonania czynu zabronionego (art. 18 § 2 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.) oraz ułatwiania popełnienia czynu zabronionego (art. 18 § 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.). Obie niesprawcze postaci współdziałania przynależą do kategorii przestępstw skarbowych bezskutkowych.
3. Szczególnego rodzaju praktyczne problemy związane z miejscem popełnienia czynu zabronionego powstają przy bezskutkowych deliktach karnoskarbowych, których ściganiem zajmują się finansowe organy postępowania przygotowawczego, np. naczelnicy urzędów skarbowych. Jako że właściwość funkcyjna organów podatkowych (por. art. 4 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 476 z późn. zm.) nie jest zbieżna

z właściwością miejscową organów postępowania przygotowawczego (pominiamy w tym miejscu dystynkcję w nazwach organów ścigania i organów podatkowych jako nieistotną), **w praktyce często dochodzi do sytuacji, gdy organ ścigania nie jest zarazem organem podatkowym.** Przykładowo, jeżeli księgi są nierzetelnie prowadzone w Warszawie (bo tam są przechowywane), właściwy zaś podatkowo jest organ we Wrocławiu, to – chociaż miejscowo właściwy do prowadzenia postępowania przygotowawczego w sprawie o czyn z art. 61 § 1 k.k.s. jest organ warszawski – celowe jest prowadzenie go przez organ wrocławski. Obserwacja praktyki pozwala stwierdzić, że przeważnie celowość bierze górę nad literalnym podejściem do kwestii właściwości. Trzeba wszakże zaznaczyć, że dobra zazwyczaj pragmatyka organów ścigania nie znajduje oparcia w przepisach. Skoro te uzależniają kompetencję organu od miejsca popełnienia czynu, to w wielu wypadkach (przy czynach bezskutkowych prawie zawsze) organy niewłaściwe miejscowo prowadzą postępowania przygotowawcze. Konieczna jest w tym obszarze ingerencja ustawodawcy, mająca na celu usankcjonowanie takiego stanu rzeczy.

4. Przepis art. 3 § 2 k.k.s. wyraża **zasadę terytorialności** oraz **zasadę bandery**. Zgodnie z pierwszą z nich przepisy kodeksu stosuje się do sprawców, którzy popełnili czyny zabronione na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Terytorium kraju jest obszarem oddzielonym granicami państwowymi. Granice państwowe określają przepisy ustawy z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 930 z późn. zm.). Ponadto zasada terytorialności obejmuje również znajdującą się poza morzem terytorialnym wyłączną strefę ekonomiczną, w której Rzeczpospolita Polska na podstawie prawa wewnętrznego i zgodnie z prawem międzynarodowym wykonuje prawa odnoszące się do badania i eksploatacji dna morskiego i jego podglebia oraz ich zasobów naturalnych (art. 53 § 9 k.k.s.). Z kolei zasada bandery oznacza, że kodeks stosowany jest również do sprawcy, który popełnił czyn zabroniony na polskim statku wodnym lub powietrznym. Statkiem wodnym jest również stała platforma umieszczona na szelfie kontynentalnym (art. 53 § 10 k.k.s.).
5. Rozciągnięcie odpowiedzialności, wedle art. 3 § 3 k.k.s. (wyrażającego **zasadę przedmiotową obostrzoną**), następuje w stosunku do obywateli polskich oraz cudzoziemców w razie popełnienia przez nich za granicą **przestępstw skarbowych skierowanych przeciwko istotnym interesom**

finansowym państwa polskiego. Chodzi przy tym o takie przestępstwo skarbowe, które – niezależnie od unormowań w miejscu jego popełnienia – zagraża Skarbowi Państwa powstaniem uszczerbku finansowego w wysokości co najmniej dziesięciokrotności wielkiej wartości (art. 53 § 11 k.k.s.; definicja wielkiej wartości – por. art. 53 § 16 k.k.s.). Poza zakresem art. 3 § 3 k.k.s. znajdują się przestępstwa skarbowe zagrażające powstaniem uszczerbku finansowego w podanej wysokości jednostkom samorządu terytorialnego oraz Unii Europejskiej.

6. Obowiązujący od dnia 1 maja 2004 r. (na mocy ustawy nowelizacyjnej z dnia 24 lipca 2003 r., Dz. U. Nr 162, poz. 1569) przepis § 3a wprowadza **stosowanie kodeksu do obywatela polskiego w razie popełnienia przez niego za granicą przestępstwa skarbowego stypizowanego w rozdziałach 6 (przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji) i 7 (przeciwko obowiązkom celnym oraz zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami), skierowanego przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej.** Termin „interesy finansowe Wspólnot Europejskich [obecnie Unii Europejskiej]” został wprowadzony do prawa wspólnotowego przez Traktat o Unii Europejskiej podpisany w Maastricht w dniu 7 lutego 1992 r. (obowiązuje od dnia 1 listopada 1993 r.). Chodzi zatem zarówno o przychody, jak i o wydatki w budżecie ogólnym Unii i innych budżetach należących do unijnego systemu finansowego (cła pobierane na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej, składki cukrowe oraz cła na import produktów rolnych, podatek VAT, wpłaty państw członkowskich; szerzej por. L. Wilk, *Szczególne cechy...*, s. 208 i n.).
7. **Karalność tak przestępstw celnych, jak i wykroczeń celnych (stypizowanych w rozdziale 7) – popełnionych za granicą – wprowadza § 4, o ile zostały one ujawnione w wyniku czynności kontrolnych przeprowadzonych przez polski organ celny lub inny organ uprawniony na podstawie umów międzynarodowych.** Na mocy art. 3 § 4 zdanie drugie k.k.s. regulacja ta odnosi się także do popełnionych za granicą wykroczeń skarbowych określonych w art. 106e, 106f i 106h k.k.s.
8. **Przepis art. 3 § 5 k.k.s.** (obowiązującego od dnia 1 maja 2004 r., Dz. U. z 2003 r. Nr 162, poz. 1569) **uznać należy za normatywne *superfluum*,** gdyż jego zakres stosowania ujęty został już w art. 3 § 2 k.k.s. Podmioty w nim wskazane – obywatel polski i cudzoziemiec – są podmiotami ujętymi

jako sprawca w art. 3 § 2 k.k.s., nakłanianie i udzielenie pomocy (tj. podżeganie i pomocnictwo – art. 18 § 2 i 3 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s.) jest czynem zabronionym, miejsce popełnienia jest tożsame w obu przepisach (terytorium Rzeczypospolitej Polskiej). Okoliczność, że podżeganie i pomocnictwo odniesione zostały do przestępstwa skarbowego z rozdziału 6 i 7 kodeksu popełnionego za granicą, również nie sprawia, że zakres § 5 wykracza poza zakres § 2, ponieważ ten pierwszy wciąż wymaga przestępstwa skarbowego, a więc czynu zabronionego stypizowanego w kodeksie, nie zaś jakiegos innego deliktu. Niezależnie zatem od tego, czy przestępstwo skarbowe skierowane jest przeciwko interesom finansowym Unii Europejskiej, czy też nie, objęte jest ono zakresem zasady terytorialności z § 2.

Art. 4. § 1. Przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić umyślnie, a także nieumyślnie, jeżeli kodeks tak stanowi.

§ 2. Czyn zabroniony popełniony jest umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, to jest chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi.

§ 3. Czyn zabroniony popełniony jest nieumyślnie, jeżeli sprawca nie mając zamiaru jego popełnienia, popełnia go jednak na skutek niezachowania ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, mimo że możliwość popełnienia tego czynu przewidywał albo mógł przewidzieć.

1. Przyjęta na gruncie kodeksu karnego skarbowego konstrukcja umyślności dotyczy tak przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. W porównaniu z regulacją kodeksu wykroczeń, gdzie obowiązuje zasada ekwiwalencji strony podmiotowej (art. 5 k.w.), **w obszarze prawa karnego skarbowego w odniesieniu do wykroczeń skarbowych ustawodawca zakłada karalność jedynie umyślnego ich popełnienia, nieumyślna zaś realizacja znamion tego typu deliktów karnoskarbowych ma miejsce – analogicznie do przestępstw skarbowych – jedynie w sytuacji, gdy kodeks tak stanowi.** Założenie takie nie wzbudza wątpliwości kryminalnopolitycznych przy wykroczeniach skarbowych ujętych w konstrukcji czynów przepołowionych (np. art. 54, art. 55, art. 56 § 1–3 i art. 76 k.k.s.). Wątpliwości takie rodzą się natomiast w wypadku wykroczeń skarbowych, za pomocą których ustawodawca penalizuje zaniechania realizacji pewnych obowiązków instrumentalnych, jak np. niezłożenie deklaracji, informacji itp. Wydaje się bowiem, że kryminalnopolitycznie uzasadniona jest

penalizacja nie tylko umyślnego zaniechania ich wykonania, ale również nieumyślnego, zwłaszcza w postaci nieświadomej nieumyślności (czy-ny z zapomnienia). Nie stoi temu z pewnością na przeszkodzie zakres bezprawności, w płaszczyźnie prawa finansowego narusza normę sankcjonowaną zarówno ten, kto świadomie nie wykona obowiązku instrumentalnego, jak i ten, kto go nie wykona nieświadomie. Zresztą bliższy nieco tylko wgląd w praktykę stosowania prawa, jak i potoczne intuicje żywione przez większość społeczeństwa, pozwalają zauważyć, że – wbrew prawu stanowionemu – karani są zarówno ci, którzy obowiązków instrumentalnych nie wykonają umyślnie, jak i ci, którzy czynią to nieumyślnie. W praktyce zatem przy wykroczeniach skarbowych zasada ekwiwalencji strony podmiotowej jest wciąż żywa. Trudno zresztą się temu dziwić, skoro udowodnienie w sprawach błahych umyślnej realizacji zaniechania wykonania obowiązku instrumentalnego jeśli nie niemożliwe, to z pewnością jest bardzo trudne (a ewentualny nakład pracy poczyniony w tym kierunku byłby nieproporcjonalnie wysoki w stosunku do uzyskanego rezultatu). Gorzej jednak, że ten niewłaściwy nawyk przenoszony jest na inne czyny zabronione z zaniechania (z działania również), zwłaszcza zaś na przestępstwa skarbowe. Tu wszechobecny automatyzm przypisania umyślnej strony podmiotowej stanowi poważny problem z zakresu polityki karnej.

2. Klauzula umyślności z art. 4 § 1 k.k.s. zakłada, że **każdy typ czynu zabronionego w części szczególnej, o ile nie zawiera znamienia nieumyślności, jest typem umyślnym**. Z kolei dla przyjęcia, że dane zachowanie penalizowane jest również w postaci nieumyślnej, konieczne jest istnienie pośród znamion klauzuli nieumyślności. Ustawodawca w sposób oszczędny posługuje się formułą kryminalizacji zachowań nieumyślnych, można wręcz powiedzieć, że typy nieumyślne są rzadkością na gruncie kodeksu (art. 65 § 2 i 4, art. 84 § 1, art. 91 § 2 i 4, art. 96 § 1, art. 106f § 1 i art. 111 § 1 k.k.s.).
3. Ustawowa charakterystyka umyślności z art. 4 § 2 k.k.s. obejmuje dwie jego postacie – zamiar bezpośredni oraz zamiar ewentualny. Jedynie zamiar bezpośredni odpowiada intuicjom potocznym żywionym co do znaczenia pojęcia umyślności, zamiar ewentualny natomiast jest wymysłem prawników uczonych (M. Szerer, *W sprawie zamiaru ewentualnego*, PiP 1959, z. 3, s. 459), nie odpowiada on bowiem temu, co zwykle określać się mianem zachowania umyślnego. Kodeksowa formuła umyślności nie stanowi

oryginalnego ujęcia strony podmiotowej w obszarze prawa karnego skarbowego, została ona w całości zaczerpnięta z unormowania art. 9 § 1 k.k. Wspólnym mianownikiem obu postaci zamiaru jest świadomość realizacji znamion strony przedmiotowej (trzeba jednak pamiętać, że świadomość realizacji znamion strony przedmiotowej jest także komponentem świadomej nieumyślności).

4. Kodeks karny skarbowy, wzorem kodeksu karnego z 1997 r., wyraźnie nawiązuje do **czystej normatywnej teorii winy**, według której wszystkie elementy strony psychicznej są znamionami czynu zabronionego, nie zaś elementami kształtującymi winę. Stąd **wina jest czystym zarzutem stawianym sprawcy z powodu zachowania niezgodnego z prawem**. Zgodnie z czystą teorią normatywną zasadne jest posługiwanie się pojęciem przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego umyślnego albo nieumyślnego [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 84].
5. **Zamiar bezpośredni** (*dolus directus*) sprowadza się do dwóch elementów: [1] świadomości po stronie sprawcy tego, że popełnia on czyn zabroniony (element intelektualny zamiaru; chodzi przy tym o świadomość realizacji znamion przedmiotowych, jakkolwiek biorąc pojęcie „czyn zabroniony” literalnie, należałoby przyjąć, że w grę wchodzi również znamiona podmiotowe – por. J. Majewski, *Określenie umyślności w projekcie kodeksu karnego na tle obowiązujących przepisów*, WPP 1996, nr 1, s. 61), oraz [2] tego, że świadomości popełnienia czynu zabronionego towarzyszy konkretne nastawienie psychiczne sprawcy – określane mianem chęci popełnienia czynu zabronionego (element woluntatywny zamiaru). Dla przypisania znamienia zamiaru nie jest konieczne stwierdzenie, że sprawca jest świadomy bezprawności lub karalności popełnianego czynu. Nieświadomość karalności czynu wpływa na winę – jeżeli jest ona usprawiedliwiona, sprawca nie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (wina zatem odpada – art. 10 § 4 k.k.s.); jeżeli jest nieusprawiedliwiona, sprawca odpowiada na łagodniejszych zasadach (wina zatem jest umniejszona – art. 10 § 5 k.k.s.).
6. Wykazanie w toku procesu karnoskarbowego zamiaru bezpośredniego (*resp.* ewentualnego) jest zadaniem trudnym, często nawet niewykonalnym. Dotyczy to zwłaszcza czynów z zaniechania. Dlatego też **praktyka stosowania prawa, coraz to natykając się na owe trudności, wyraźnie ciąży ku obiektywizacji odpowiedzialności karnoskarbowej, co osiągane**

jest stosunkowo łatwo poprzez zrównanie odpowiedzialności finansowej (podatkowej, celnej itd.) z odpowiedzialnością karną (krytycznie o takiej pragmatyce por. postanowienie SN z dnia 23 maja 2002 r., V KKN 426/00, OSNKW 2002, nr 9–10, poz. 81).

7. **Zamiar ewentualny** (*dolus eventualis*) polega na przewidywaniu przez sprawcę możliwości popełnienia czynu zabronionego (element intelektualny zamiaru) oraz towarzyszącemu mu nastawieniu psychicznemu określonym przez przepis jako godzenie się na taki stan rzeczy (tj. na popełnienie). Ustawodawca za pomocą konstrukcji zamiaru ewentualnego („usługowego” zamiaru ewentualnego – jak stwierdzał W. Wolter) usiłuje wypełnić całą przestrzeń relacji psychicznej, jaka występuje pomiędzy zamiarem bezpośrednim a nieumyślnością [J. Giezek (w:) J. Giezek, N. Kłaczyńska, G. Łabuda, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, pod red. J. Giezka, Warszawa 2007, s. 68; P. Kardas, glosa do wyroku SN z dnia 11 stycznia 1993 r., WRN 122/92, WPP 1995, nr 1, s. 98; M. Rodzyńkiewicz, *Próba analizy prawno-karnej konstrukcji umyślności*, RPEiS 1990, z. 3–4, s. 76; A. Wąsek, *Kodeks karny...*, 1999, s. 100]. Problematyczne jest zwłaszcza odnalezienie w praktyce stosowania prawa linii demarkacyjnej dzielącej zamiar ewentualny i świadomą nieumyślność. W jednym i drugim przypadku sprawcy towarzyszy bowiem świadomość możliwości popełnienia czynu zabronionego: przy zamiarze ewentualnym sprawca na ten stan rzeczy się godzi, natomiast przy świadomej nieumyślności nie. Łatwo zauważyć, że w obszarze prawa karnego skarbowego zamiar ewentualny jest konstrukcją rzadko znajdującą zastosowanie. Z reguły w grę wchodzi albo zamiar bezpośredni, albo nieumyślność (często świadoma, zwłaszcza tam, gdzie sprawca, optymalizując opodatkowanie, jest świadomy ryzyka wadliwego dokonania rozliczenia, niemniej podejmuje zabiegi optymalizujące, nie chcąc ani też nie godząc się na popełnienie czynu zabronionego).
8. **Zamiar ewentualny w rzeczywistości zawsze występuje z jakimś zamiarem bezpośrednim.** Jest on przeto produktem ubocznym celowego zachowania się sprawcy [przy czym zamiar bezpośredni nie musi być prawnokarnie relewantny – por. J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 68–69]. Trzeba wszakże zaznaczyć, że ta swoista koegzystencja zamiaru ewentualnego z zamiarem bezpośrednim nie jest bynajmniej *differentia specifica* tego pierwszego. Zamiar bezpośredni towarzyszy wszak i świadomej, i nieświadomej nieumyślności.

9. Podobnie jak w przypadku umyślności, **kodeksowa charakterystyka nieumyślności** jest wiernym odzwierciedleniem konstrukcji przyjętej na gruncie kodeksu karnego z 1997 r. Na treść nieumyślnej realizacji znamion czynu zabronionego składają się, zgodnie z art. 4 § 3 k.k.s., **cztery elementy** (warunki):
- 1) brak zamiaru popełnienia czynu zabronionego;
 - 2) niezachowanie ostrożności wymaganej w danych okolicznościach;
 - 3) występowanie związku pomiędzy popełnieniem czynu zabronionego (następnik) a naruszeniem reguły ostrożności (poprzednik);
 - 4) przewidywanie możliwości popełnienia czynu zabronionego/możliwość przewidzenia popełnienia czynu zabronionego [J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 73].
10. Treść art. 4 § 3 k.k.s. pozwala na wyróżnienie **dwóch postaci nieumyślności: świadomej (dawniej określanej jako lekkomyślność) i nieświadomej (dawniej określanej jako niedbalstwo)**. Zasadnicza różnica, łatwo uchwytana już w nazwach tych postaci, sprowadza się do tego, że w przypadku świadomej nieumyślności popełnienia czynu zabronionego, do którego dochodzi na skutek naruszenia reguły ostrożności (reguły postępowania z dobrem prawnym), sprawcy towarzyszy świadomość (przewidywanie) możliwości popełnienia czynu, natomiast w przypadku nieświadomej nieumyślności przewidywania popełnienia czynu zabronionego po stronie sprawcy brak. W miejsce świadomości możliwości popełnienia wchodzi element normatywny – możliwość przewidzenia popełnienia czynu. W obu postaciach nieumyślności nie występuje również zamiar popełnienia czynu zabronionego.
11. Stwierdzenie **naruszenia reguły ostrożności** (niezachowanie ostrożności wymaganej w danych okolicznościach) najczęściej nie powinno nastroczać trudności na gruncie przestępstw i wykroczeń skarbowych. Przeważnie chodzi o reguły posiadające rangę normatywną, przez co wyraźnie można wyodrębnić te zachowania, które są przejawem niezachowania ostrożności, oraz te zachowania, które takim przejawem nie są. Rozbudowane ustawodawstwo podatkowe, dewizowe i celne służy przynajmniej temu, że w większości stanów faktycznych da się taką regułę ostrożności odtworzyć. W pewnych jednak przypadkach, gdzie przyjęte są co najmniej dwa modele postępowania z dobrem prawnym, do naruszenia reguły nie będzie dochodziło.

12. Należy nadmienić, że niezachowanie ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, jakkolwiek *expressis verbis* ujęte w ustawowej charakterystyce nieumyślnego czynu zabronionego, jest także elementem konstytuującym umyślny czyn zabroniony (por. A. Zoll, *Okoliczności wyłączające bezprawność czynu*, Warszawa 1982, s. 35; J. Giezek, *Przyczynowość oraz przypisanie skutku w prawie karnym*, Wrocław 1994, s. 96 i n.). Oznacza to, że zarówno w przypadku umyślnych, jak i nieumyślnych czynów zabronionych konieczne jest, dla przyjęcia realizacji znamion, uprzednie stwierdzenie naruszenia reguły postępowania z dobrem prawnym. Okoliczność ta posiada szczególne znaczenie przy deliktach karnoskARBOWYCH. W wypadku tych stanów faktycznych, w stosunku do których nie ma jednego przyjętego powszechnie modelu postępowania (w piśmiennictwie fachowym, orzecznictwie sądowym czy pragmatykach poszczególnych organów administracji, np. co do sposobu opodatkowania danego przedmiotu), nie dojdzie do naruszenia reguły ostrożności wymaganej w danych okolicznościach, bowiem reguły takiej (jednej) nie wypracowano.
13. **Dla przypisania nieumyślności konieczne jest:** [1] stwierdzenie przewidywania możliwości popełnienia czynu zabronionego – wówczas, ze względu na świadomość sprawcy, mamy do czynienia ze świadomą nieumyślnością, albo [2] stwierdzenie możliwości przewidzenia popełnienia czynu zabronionego – wówczas mamy do czynienia z nieświadomą nieumyślnością. Przewidywanie popełnienia czynu zabronionego należy do sfery faktów, dlatego też dla stwierdzenia tego elementu nie jest zasadne porównywanie sprawcy z modelem osobowym sumiennego obywatela. Oznacza to, że sprawca posiadający przewagę informacyjną (np. doradca podatkowy), który przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego, dopuści się świadomie nieumyślnego czynu, natomiast podatnik, który w analogicznej sytuacji nie przewiduje popełnienia czynu zabronionego, ponieważ nie posiada wystarczającej wiedzy i umiejętności, czynu świadomie nieumyślnego się nie dopuści (w grę wejdzie ewentualna kwalifikacja jego zachowania jako nieświadomie nieumyślnego). W skrajnym przypadku wystąpić może sytuacja, gdzie sprawcy posiadającemu przewagę informacyjną zasadne będzie przypisanie świadomie nieumyślnego czynu zabronionego, podczas gdy „zwykłemu” podatnikowi nie będzie można przypisać nawet nieświadomej nieumyślności, a to ze względu na to, iż nawet modelowy sumienny podatnik nie miałby możliwości przewidzenia popełnienia czynu. Łatwo zauważyć, że przyjęta na gruncie art. 4 § 3 k.k.s. konstrukcja nieumyślności

stawia w gorszej sytuacji osoby posiadające przewagę intelektualną oraz informacyjną. Trudno jednakże przyjmować, że ten, kto przewiduje możliwość popełnienia czynu zabronionego, ma być stawiany na równi z tym, kto w tej samej (takiej samej) sytuacji możliwości popełnienia nie przewiduje. Z kolei przy warunku możliwości przewidzenia popełnienia czynu zabronionego konieczne jest odwołanie się do modelu osobowego sumiennego obywatela. Figura ta, nosząca cechy zobiektywizowanego standardu, służy porównaniu jej z konkretnym zachowaniem, czego skutkiem winno być stwierdzenie, że rzeczywiste zachowanie albo mieści się w standardzie wzorca osobowego (czyli że sprawca mógł przewidzieć popełnienie czynu zabronionego i wówczas w grę wchodzi nieświadoma nieumyślność), albo też w standardzie tym się nie mieści (czyli że sprawca nie mógł przewidzieć popełnienia czynu zabronionego i wówczas nie wchodzi w grę nieświadoma nieumyślność). Wypada przy tym zauważyć, że nie istnieje jedna, właściwa wszystkim, osobowa figura wzorcowa: inny standard oczekiwań jest ukształtowany względem *besserwissera*, tj. osoby posiadającej fachowe przygotowanie w danej dziedzinie (biegłego rewidenta, doradcy podatkowego, osoby usługowo prowadzącej księgi), inny względem laika.

14. **Penalizacja nieumyślnych czynów zabronionych należy w kodeksie do wyjątków.** Obejmuje ona wyłącznie dwie kategorie czynów: pierwszą z nich jest paserstwo (akcyzowe i celne – art. 65 § 2 i 4, art. 91 § 2 i 4 k.k.s.), drugą zaś dopuszczenie do popełnienia czynu zabronionego na skutek niedopełnienia obowiązku nadzoru (por. bliźniacze konstrukcje z art. 84 § 1, art. 96 § 1, art. 106 § 1 i art. 111 § 1 k.k.s.).

Art. 5. § 1. Na zasadach określonych w kodeksie odpowiada ten tylko, kto popełnia czyn zabroniony po ukończeniu lat 17, chyba że przepis ustawy stanowi inaczej.

§ 2. W stosunku do sprawcy, który popełnił przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe po ukończeniu lat 17, lecz przed ukończeniem lat 18, sąd zamiast kary lub środka karnego stosuje środki wychowawcze, lecznicze albo poprawcze przewidziane dla nieletnich, jeżeli okoliczności sprawy oraz stopień rozwoju sprawcy, jego właściwości i warunki osobiste za tym przemawiają.

1. Granica wieku odpowiedzialności karnoskarbowej ustanowiona została na poziomie 17. roku życia. Popełnienie czynu zabronionego po

ukończeniu 17 lat skutkuje odpowiedzialnością karnoskarbową. Kodeks wychodzi z założenia, że osoba niedojrzała, tzn. taka, która nie osiągnęła wyznaczonej w art. 5 § 1 k.k.s. granicy wiekowej, nie jest zdтна do ponoszenia winy. Stąd osoba taka, w myśl art. 1 § 3 k.k.s., nie popełnia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Nie można jej bowiem przypisać winy w czasie czynu. Osoba nieletnia dopuszcza się natomiast popełnienia czynu karalnego, którym jest – zgodnie z art. 1 § 2 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 26 października 1982 r. o postępowaniu w sprawach nieletnich (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1654) – czyn zabroniony przez ustawę jako m.in. przestępstwo skarbowe. Nie oznacza to jednak, że popełnienie wykroczenia skarbowego przez nieletniego pozostaje poza relewancją ustawy o postępowaniu w sprawach nieletnich. Podstawą stosowania konstrukcji w niej przewidzianych jest – obok dopuszczenia się czynu karalnego – okoliczność, że nieletni wykazuje przejawy demoralizacji (art. 2 ustawy). Uważna analiza (otwartego) katalogu okoliczności wpływających na stwierdzenie demoralizacji nieletniego z art. 4 § 1 ustawy pozwala wyrazić zapatrywanie, że również popełnienie wykroczenia skarbowego stanowić może podstawę do ustalenia tej przesłanki.

2. Ze względu na okoliczność, że dominująca grupa deliktów karnoskarbowych przynależy do kategorii indywidualnych, dla popełnienia których trzeba posiadać określone prawem finansowym cechy, te zaś nabywa się zazwyczaj po osiągnięciu pełnoletności, dopuszczenie się czynu karalnego realizującego znamiona przestępstwa skarbowego czy wykroczenia skarbowego nie jest możliwe. Stąd też odpowiedzialność nieletnich za rzeczony czynny karalne faktycznie sytuuje się na marginesie przestępczości.
3. **W razie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w warunkach konstrukcji czynu ciągłego (*resp.* czynu trwałego, czynu wymagającego powtarzalności), gdzie jego początkowy moment przypada przed ukończeniem 17. roku życia sprawcy, moment zaś końcowy po osiągnięciu tego wieku, fragment czynu przed osiągnięciem wieku prawnokarnie relewantnego nie może być uwzględniany z punktu widzenia odpowiedzialności karnoskarbowej.** Pogląd akceptujący przyjęcie odpowiedzialności za cały czyn nie wytrzymuje konfrontacji z zasadą winy z art. 1 § 3, prowadzi on bowiem do stwierdzenia, że odpowiedzialność karnoskarbową ma dotyczyć osób, które w czasie czynu nie były zdтne do jej ponoszenia (tak właśnie wyrok SN z dnia 3 kwietnia 1986 r., II KR 59/86,

OSNPG 1986, nr 12, poz. 159). Skutkuje to koniecznością eliminacji z opisu czynu zabronionego tych zachowań składających się na czyn ciągły, które odnoszą się do czasu sprzed ukończenia 17. roku życia.

4. **Szczególne rozwiązanie, na wzór art. 10 § 4 k.k., przewidziane jest w § 2 w stosunku do sprawców, którzy wprowadzie osiągnęli granicę dojrzałości (17. rok życia), nie ukończyli jednak 18 lat.** Decyzją ustawodawcy w pewnych sytuacjach wobec tej kategorii sprawców **nie stosuje się kary, zamiast tego natomiast stosuje się środki wychowawcze, lecznicze albo poprawcze.** Konieczne jest, aby okoliczności sprawy oraz stopień rozwoju sprawcy, jego właściwości i warunki osobiste przemawiały za poniechaniem stosowania kary na rzecz wskazanych w art. 5 § 2 k.k.s. środków. Co do środków wychowawczych, leczniczych i poprawczych – por. art. 5 i n. ustawy o postępowaniu w sprawach nieletnich.

Art. 6. § 1. Ten sam czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo skarbowe albo tylko jedno wykroczenie skarbowe.

§ 2. Dwa lub więcej zachowań, podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności, uważa się za jeden czyn zabroniony; w zakresie czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy.

Uwagi ogólne

1. Przepis art. 6 k.k.s. zawiera regulację odnoszącą się do dwóch zagadnień. Z jednej strony w § 1 wyraża charakterystyczną dla prawa karnego powszechnego (co do wzajemnych relacji powszechnego prawa karnego i prawa karnego skarbowego zob. szerzej G. Bogdan, *Relacja pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego w polskim prawie karnym*, PS 1997, nr 5; V. Konarska-Wrzošek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialno-prawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 23 i n.) zasadę zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych wynikającą z multiplikacji ocen odnoszonych do tego samego czynu, z drugiej w § 2 regulację odnoszącą się do podstaw odpowiedzialności karnej za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe popełnione w warunkach ciągłości. W obu częściach art. 6 k.k.s. stanowi odpowiednik regulacji zawartych

w kodeksie karnym z 1997 r., tj. art. 11 § 1 k.k. w zakresie związanym z zakazem multiplikacji przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz art. 12 k.k. w części odnoszącej się do przesłanek odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe popełnione w warunkach ciągłości (zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym. Analiza teoretyczna*, Warszawa 2011, s. 108 i n., a w szczególności s. 113–114 oraz powołana tam literatura przedmiotu i orzecznictwo; por. też stanowisko SA w Katowicach zawarte w wyroku z dnia 8 grudnia 2010 r., II Aka 192/10, LEX nr 785442, oraz w wyroku SO w Zamościu z dnia 24 czerwca 2013 r., II Ka 450/10, LEX nr 1718272).

2. Jakkolwiek art. 6 k.k.s. stanowi odpowiednik regulacji zawartych w kodeksie karnym w obu wskazanych wyżej zakresach, między rozwiązaniami zawartymi w art. 11 § 1 k.k. i art. 12 k.k. a konstrukcją przyjętą w art. 6 k.k.s. zachodzą istotne różnice (por. wyrok SA w Katowicach z dnia 8 grudnia 2010 r., II Aka 192/10, LEX nr 785442).
3. W odniesieniu do problematyki zakazu multiplikacji przestępstw wskazać należy, że odnosi się on na gruncie kodeksu karnego skarbowego zarówno do przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych. Tym samym w odniesieniu do wykroczeń skarbowych komentowany przepis wysławia zasadę, jaka nie została przewidziana w kodeksie wykroczeń, który w art. 10 § 1 k.w. przesądza, że w razie zbiegu przepisów określających znamiona przestępstwa i wykroczenia orzeka się o odpowiedzialności za przestępstwo i za wykroczenie (por. wyrok SN z dnia 4 lipca 2000 r., WKN 12/00, LEX nr 438511; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 113 i n.). Rozciągając zastosowanie zakazu multiplikacji przestępstw skarbowych na wykroczenia skarbowe, przepis art. 6 § 1 k.k.s. reguluje także kwestię zbiegu ocen wynikających z przepisów określających znamiona przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego do tego samego czynu, przesądzając, że również w takim przypadku obowiązuje zakaz multiplikacji wykluczający możliwość pociągnięcia sprawcy tego samego czynu do odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe oraz wykroczenie skarbowe [zob. szerzej P. Kardas, G. Łabuda, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym*, cz. 1, Prok. i Pr. 2001, nr 9, cz. 2, Prok. i Pr. 2001, nr 10; G. Bogdan (w:) G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 28; uchwała SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP

23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91]. Trafnie wskazuje się w orzecznictwie, że z uwagi na fakt, iż kodeks karny skarbowy zawiera część ogólną wspólną dla przestępstw i wykroczeń skarbowych, w której umieszczony został przepis art. 6 § 1, zasada zakazu multiplikacji odnosi się zarówno do przestępstw, jak i wykroczeń skarbowych (por. uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91). Zakaz multiplikacji przestępstw skarbowych oraz wykroczeń skarbowych odnosi się wyłącznie do zakresu regulacji zawartej w kodeksie (ma zatem charakter wewnętrzny w obszarze prawa karnego skarbowego). Takie ograniczenie zakresu zastosowania zakazu multiplikacji przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych w powiązaniu z zakresem zastosowania zakazu wyrażonego w art. 11 § 1 k.k. (zakaz ten rozciąga się na regulacje kodeksu karnego, w tym też sensie ma charakter wewnętrzny w obszarze prawa karnego powszechnego, obejmując z uwagi na treść art. 116 k.k. także regulacje zawarte w innych ustawach określających podstawy odpowiedzialności karnej, chyba że ustawy te wyraźnie wyłączają jego zastosowanie), brak tego typu regulacji w kodeksie wykroczeń (który nie zawiera regulacji ogólnej określającej zakaz multiplikacji wykroczeń budowanych na tym samym czynie, określa natomiast konsekwencje zbiegu przepisów określających wykroczenia – art. 9 k.w. oraz zbiegu przepisów określających znamiona przestępstwa i wykroczenia – art. 10 k.w.) przesądza, iż w zakresie zbiegu przepisów przewidzianych w kodeksie karnym skarbowym określających przestępstwa lub wykroczenia skarbowe z przepisami zawartymi w kodeksie karnym lub ustawach pozakodeksowych określających przestępstwa albo z przepisami zawartymi w kodeksie wykroczeń lub innych ustawach określających podstawy odpowiedzialności za wykroczenie w polskim systemie prawnym brak wyraźnej regulacji wyrażającej zakaz multiplikacji przestępstw lub wykroczeń nabudowywanych na tym samym czynie. Ową lukę wypełnia treść art. 8 k.k.s., wyrażającego wyjątek od zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń nabudowywanych na tym samym czynie poprzez przyjęcie konstrukcji tzw. idealnego zbiegu czynów karalnych, opartego na założeniu, że o liczbie przestępstw lub wykroczeń decyduje nie tyle liczba popełnionych przez sprawcę czynów, ile liczba naruszonych norm prawnych; z uwagi na objęcie zakresem regulacji art. 8 k.k.s. zarówno przypadku zbiegu przepisów określających znamiona przestępstwa i przestępstwa skarbowego, jak i zbiegu przepisów określających znamiona przestępstwa skarbowego i wykroczenia, a także wykroczenia skarbowego i wykroczenia zasadne wydaje się posługiwanie nazwą

idealny zbieg czynów karalnych, nie zaś powszechnie wykorzystywaną w piśmiennictwie karnistycznym nazwą idealny zbieg przestępstw, bowiem w pewnych przypadkach konsekwencją zastosowania tej konstrukcji jest przypisanie sprawcy przestępstwa (przestępstwa skarbowego) oraz wykroczenia (wykroczenia skarbowego) – zob. szerzej co do istoty tzw. idealnego zbiegu czynów karalnych P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy w prawie karnym i sposobach jej rozstrzygnięcia* (w:) *Problemy odpowiedzialności karnej. Księga ku czci profesora K. Buchały*, pod red. Z. Cwiakalskiego, M. Szweczyk, S. Waltoś, A. Zolla, Kraków 1994, s. 177 i n.; G. Bogdan, *Jedność i wielość zachowań i ocen prawnych w nowelizacji kodeksu karnego skarbowego*, CzPKiNP 2006, z. 1, s. 5 i n. W tym też sensie przepis art. 8 uznawany jest za wyjątek od zasady wyrażonej w art. 6 § 1 k.k.s. (por. T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2006, s. 128; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 181–222 i s. 368 i n.). Konsekwencją przyjętej w art. 6 § 1 k.k.s. regulacji przy uwzględnieniu zakresu zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 11 § 1 k.k. oraz braku odpowiedniej regulacji w tym zakresie w kodeksie wykroczeń jest to, że kwestia znaczenia przednormatywnej podstawy odpowiedzialności karnej rozstrzygana jest różnorodnie w zależności od tego, jakiego rodzaju przepisy zbiegają się do oceny tego samego czynu tego samego sprawcy. Treść art. 6 § 1 k.k.s. przesądza, że w razie zbiegu przepisów określających znamiona przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych do tego samego czynu sprawca ponosić może odpowiedzialność tylko za jedno przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Innymi słowy, na gruncie reguły wyrażonej w art. 6 § 1 k.k.s. wynikająca ze zbiegu przepisów do tego samego czynu wielość wartościowań nie prowadzi do przyjęcia wielości przestępstw skarbowych [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 142; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 94]. Zasada ta obowiązuje zarówno wtedy, gdy do oceny tego samego czynu zbiega się dwa lub więcej przepisów określających przestępstwa skarbowe, jak i wtedy, gdy zbiegają się przepisy określające wykroczenia skarbowe, a więc w sytuacjach zbiegu jednorodnego z punktu widzenia statusu deliktu skarbowego, jak i w sytuacji, gdy do oceny tego samego czynu zbiegają się przepisy określające znamiona przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego (a więc w wypadku zbiegu różnorodnego) – zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 155 i n. Tak też kwestię tę rozstrzyga się w orzecznictwie, akcentując, że „jeżeli ten sam czyn wyczerpuje znamiona

przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, sąd skazuje tylko za jedno przestępstwo skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów, chyba że zbieg tych przepisów ma charakter pozorny (pomijalny)” – uchwała SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91, Prok. i Pr. 2005, nr 12, poz. 13, Wok. 2005, nr 12, poz. 14. Zagadnienie podstawy prawnokarnej kwalifikacji rozstrzyga w tych sytuacjach art. 7 k.k.s. W razie zbiegu przepisów kodeksu i innych przepisów określających podstawy odpowiedzialności za przestępstwo lub wykroczenie zasadą jest przypisanie sprawcy przestępstwa skarbowego oraz przestępstwa określonego w innych przepisach przy wykorzystaniu konstrukcji przewidzianej w art. 8 k.k.s. Na gruncie art. 8 k.k.s. prymat używa zasada, wedle której o ilości przestępstw decyduje ilość realizowanych przez ten sam czyn sprawcy zakresów zastosowania zbiegających się do jego oceny norm sankcjonujących, zatem o ilości przestępstw nie decyduje w tym ujęciu ilość popełnionych przez sprawcę czynów (por. Ł. Pohl, *Zbieg przepisów ustawy i zbieg przestępstw – próba uporządkowania pojęć*, RPEiS 2005, z. 1, s. 93 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 181 i n.).

4. W zakresie regulacji ciągłości popełnienia przestępstwa **przepis art. 6 § 2 k.k.s., zasadniczo nawiązując do konstrukcji określonej w art. 12 k.k.**, zawiera jednak kilka odmienności, których zakres uległ wyraźnemu zwiększeniu po nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479). Od konstrukcji czynu ciągłego przewidzianego w art. 12 k.k. regulacja zawarta w analizowanym przepisie różni się odmiennie ujętymi przesłankami ciągłości oraz szerszym zakresem zastosowania. W odniesieniu do przesłanek (kryteriów) czynu ciągłego przepis art. 6 § 2 k.k.s. inaczej niż art. 12 k.k. określa przesłankę subiektywną, posługując się sformułowaniem „**w wykonaniu tego samego zamiaru**”, stanowiącym odpowiednik wykorzystywanego na gruncie art. 12 k.k. zwrotu „w wykonaniu z góry powziętego zamiaru”, zawiera ponadto niewystępującą w art. 12 k.k. przesłankę obiektywną (przedmiotową) ujętą jako zachowanie „**z wykorzystaniem takiej samej sposobności**”, odmiennie określa kryterium zwartości czasowej dla czynów polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, wreszcie pomija ograniczający zakres zastosowania czynu ciągłego w obszarze prawa powszechnego warunek tożsamości pokrzywdzonego w przypadku, gdy

przedmiotem zamachu jest dobro osobiste. Pozwala to konstatować, że mimo oparcia regulacji zawartej w art. 6 § 2 k.k.s. na tym samym modelu teoretycznym co rozwiązanie wyrażone w art. 12 k.k. z uwagi na wskazane wyżej odmienności wbrew przyjmowanym w okresie przygotowywania kodyfikacji karnych założeniom o jednorodnym ustawowym rozwiązaniu zagadnienia ciągłości popełnienia przestępstwa w obszarze całego systemu prawa karnego od chwili wejścia w życie kodeksu istniały odmienności w określeniu ustawowych przesłanek czynu ciągłego i ciągu przestępstw, które zostały pogłębione przez nowelizację kodeksu z dnia 28 lipca 2005 r. Konsekwencją tego jest odejście przez ustawodawcę od zasady jednolitego uregulowania zagadnienia ciągłości popełnienia przestępstwa i funkcjonowanie w systemie dwóch konstrukcji czynu ciągłego oraz dwóch konstrukcji ciągu przestępstw, odmiennie określonych dla prawa karnego powszechnego oraz prawa karnego skarbowego [por. T. Grzegorzczuk, *Czyn ciągły i ciąg przestępstw w znowelizowanym kodeksie karnym skarbowym*, Pał. 2006, z. 3–4; T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 125–126; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 8 i n.; P. Kardas, *Pomijalny zbieg przestępstw. Pomijalny zbieg przestępstw na tle mechanizmów redukcyjnych w prawie karnym. Ewolucje konstrukcji przestępstwa ciągłego. Czyn ciągły i ciąg przestępstw. Czyny współukarane jako szczególny przypadek pomijalnego zbiegu przestępstw* (w:) *System Prawa Karnego*, t. 4, pod red. L.K. Paprzyckiego, Warszawa 2013, s. 216, 849–1064].

5. Poza wskazanymi wyżej różnicami w ujęciu poszczególnych przesłanek (kryteriów) czynu ciągłego w prawie karnym powszechnym oraz prawie karnym skarbowym istotne jest podkreślenie odmiennego zakresu zastosowania instytucji czynu ciągłego w zakresie prawa karnego powszechnego oraz prawa karnego skarbowego. W drugim ze wskazanych obszarów zakres zastosowania czynu ciągłego jest zdecydowanie szerszy i obejmuje obok odmiennie ujętych zachowań umyślnych także zachowania realizowane z wykorzystaniem takiej samej sposobności, a więc spięte przesłanką obiektywną, **umożliwiającą powiązanie węzłem ciągłości także zachowań nieumyślnych**. Rozciąga się ponadto na wykroczenia skarbowe, zawiera szerzej ujęty warunek zbieżności czasowej w odniesieniu do czynów polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, wreszcie nie zawiera pozbawionego znaczenia w prawie karnym skarbowym ograniczenia w postaci warunku tożsamości pokrzywdzonego w razie ataku na dobro osobiste.

6. Mimo wskazanych wyżej odmienności regulacji zawartej w art. 6 § 2 k.k.s. i art. 12 k.k. nie ma wątpliwości, że regulacja wyrażona w komentowanym przepisie oparta jest na koncepcji podziału jednorodnej niegdyś instytucji przestępstwa ciągłego i wprowadzeniu w jej miejsce dwóch konstrukcji ustawowych: czynu ciągłego określonego w art. 6 § 2 k.k.s. i ciągu przestępstw przewidzianego w art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. oraz przeniesieniu pewnej kategorii stanów faktycznych stanowiących w poprzednim stanie prawnym podstawę przestępstwa ciągłego do kategorii realnego zbiegu przestępstw. Przy czym z uwagi na szerszy zakres zastosowania obu wyodrębnionych z dawnego przestępstwa ciągłego instytucji, tj. czynu ciągłego oraz ciągu przestępstw (por. uwagi do art. 37 k.k.s.), w prawie karnym skarbowym znacznie węższej niż w obszarze prawa karnego powszechnego zakreślona została ta sfera, która stanowiąc na gruncie k.k. z 1969 r. i u.k.s. z 1971 r. podstawę przestępstwa ciągłego, aktualnie rozstrzygana jest na podstawie regulacji odnoszącej się do realnego zbiegu przestępstw.

Zakaz multiplikacji przestępstw skarbowych albo wykroczeń skarbowych

7. Artykuł 6 § 1 k.k.s. posługuje się identycznym jak użyte w art. 11 § 1 k.k. sformułowaniem „**ten sam czyn**”, które zastąpiło wykorzystywane na gruncie poprzednio obowiązującego stanu prawnego pojęcie „jeden czyn”. Należy przyjąć, że wprowadzona przez ustawodawcę do art. 6 § 1 k.k.s. zmiana terminologiczna podyktowana była analogicznymi względami do tych, które leżały u podłoża modyfikacji w ustawowym ujęciu tej zasady w art. 11 § 1 k.k. Niezależnie od różnorodnych ocen tej modyfikacji przedstawianych w doktrynie prawa karnego [zob. A. Zoll (w:) G. Bogdan, Z. Cwiąkański, P. Kardas, J. Majewski, J. Raglewski, M. Szewczyk, W. Wróbel, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna*, t. I, *Komentarz do art. 1–116*, pod red. A. Zolla, wyd. 3, Warszawa 2007, s. 142; J. Majewski, „*Ten sam czyn*” jako jedna z przesłanek kumulatywnej kwalifikacji (w:) *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, pod red. J. Majewskiego, Toruń 2006, s. 41–44; P. Kardas, *O relacjach między prawem materialnym i procesowym na przykładzie tożsamości czynu w prawie karnym* (w:) *Rzetelny proces karny. Księga jubileuszowa Profesora Zofii Świdry*, Warszawa 2009, s. 718 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 113 i n.; P. Kardas, *Materialnoprawne i proceduralne ujęcia tożsamości czynu w prawie karnym. Komplementarne czy alternatywne modele tożsamości?* (w:) *Między nauką*

a praktyką prawa karnego. Księga pamiątkowa Profesora Lecha Gardockiego, Warszawa 2014, s. 153–174] nie budzi wątpliwości, że aktualne ujęcie jest bardziej jednoznaczne z punktu widzenia zakresu znaczeniowego, przesądzając, że podstawą tej zasady jest ten sam czyn. W szczególności przyjęte rozwiązanie służy precyzyjnemu ujęciu przedmiotu prawnokarnego wartościowania, akcentując, że podstawą jej zastosowania jest stwierdzenie tożsamości czynu, która rozumiana jest nieco inaczej niż warunek „jedności”. Trafnie podkreśla się w piśmiennictwie, że stylistyka art. 6 § 1 k.k.s. przesądza, iż zasadniczym zagadnieniem jest ustalenie kwestii tożsamości czynu, nie zaś poszukiwanie kryteriów jego jedności poprzez odwołanie się do pozaprawnych elementów odwołujących się do właściwości bytu, jakim jest istniejąca obiektywnie, poznawalna i posiadająca naturalne granice jednostka czynu [por. J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 93; J. Majewski, „*Ten sam czyn*”..., s. 43; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 113 i n.; P. Kardas, *Idealny zbieg przestępstw jako problem teoretyczny, dogmatyczny i kryminalnopolityczny*, CzPKiNP 2014, z. 3, s. 4–43]. **Posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem „ten sam czyn” wskazuje na powiązanie podstawy prawnokarnego wartościowania z ustawową charakterystyką czynu zabronionego.** Pojęcie „ten sam czyn” odnosi się do tego fragmentu zachowania się człowieka, który został określony przez znamiona typu czynu zabronionego. Pozwala to twierdzić, że aktualna redakcja art. 6 § 1 k.k.s. (identycznie jak art. 11 § 1 k.k.) preponderuje prawną metodę wyznaczania tożsamości czynu. Dostrzegając niebudzący już dzisiaj wątpliwości fakt, iż w otaczającej nas rzeczywistości nie ma obiektywnie istniejących jednostek czynu, oraz to, że interesujące z punktu widzenia odpowiedzialności karnej fragmenty kontinuum zachowania się człowieka określane są w ustawowej charakterystyce czynu zabronionego, przyjąć należy, że granice tożsamości czynu wyznaczone są przez znamiona strony przedmiotowej typu czynu zabronionego, a w szczególności znamię charakteryzujące czynność sprawczą (znamię czasownikowe, znamię czynnościowe, znamię czynności sprawczej czy znamię czynności wykonawczej). Oznacza to, że **granice poddawanego prawnokarnej ocenie zachowania, granice tożsamości czynu w rozumieniu art. 6 § 1 k.k.s., wyznaczone są przez przepisy karne** (por. J. Majewski, „*Ten sam czyn*”..., s. 43; P. Kardas, *O zależnościach między prawem materialnym i procesowym...*, s. 721 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 125 i n.; P. Kardas, *Materialnoprawne i proceduralne ujęcia tożsamości czynu...*, s. 153–174). Tym samym uzasadnione wydaje się twierdzenie, że jedną z konsekwencji wprowadzonej do art. 6 § 1 k.k.s. zmiany

i zastąpienia pojęcia „jeden czyn” sformułowaniem „ten sam czyn” jest to, iż utraciły znaczenie ujawniające się w doktrynie kontrowersje związane z ustaleniem kryteriów jedności czynu, które co do zasady związane były z przyjęciem założenia, że granice jedności-wielości czynów wyznaczać należy poprzez odwołanie się do ontologicznych właściwości czynu jako pozaprawnego elementu otaczającego nas świata (por. P. Konieczniak, *Czyn jako podstawa odpowiedzialności w prawie karnym*, Kraków 2002, s. 53; wyrok SA w Krakowie z dnia 22 czerwca 2006 r., II AKa 89/06, KZS 2006, z. 7–8, poz. 103). Doktrynalne kontrowersje wokół kryteriów jedności-wielości czynu miały swoje odzwierciedlenie w orzecznictwie, w którym akcentowano zarówno niejednorodność kryteriów jedności-wielości czynu, jak i nadzwyczajny zakres kontrowersji związanych z tym zagadnieniem przekładających się bezpośrednio na rozbieżności i trudności w orzecznictwie w sferze wyznaczania jedności czynu przy wykorzystaniu kryteriów naturalnych (zob. w szczególności: wyrok SA w Katowicach z dnia 3 czerwca 2005 r., II AKa 161/05, KZS 2005, z. 12, poz. 39; wyrok SA w Lublinie z dnia 30 listopada 2004 r., II AKa 190/04, Prok. i Pr. 2005, nr 11, poz. 13; zob. też P. Kardas, *Przestępstwo ciągle w prawie karnym materialnym. Analiza konstrukcji modelowych na tle pojęcia czynu, zbiegu przepisów i zbiegu przestępstw*, Kraków 1999, s. 35 i n.). Aktualne brzmienie przepisu art. 6 § 1 k.k.s. oraz wypowiedzi prezentowane w najnowszym piśmiennictwie karnistycznym uprawniają do twierdzenia, że kwestia granic tożsamości czynu zaliczana jest do zagadnień normatywnych, zaś kryteria tożsamości mają charakter normatywny i zostały określone w ustawie poprzez charakterystykę zachowania karalnego (zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 125 i n.; P. Kardas, *Materialnoprawne i proceduralne ujęcia tożsamości czynu...*, s. 153–174). Przesądza to o tym, że obecnie brak podstaw do odwoływania się do pozanormatywnych, ontologicznych kryteriów tożsamości czynu, zaś „po zastąpieniu wieloznacznego wyrażenia «jeden czyn» jednoznacznym wyrażeniem «ten sam czyn», dla wszystkich powinno stać się jasne, że jakiegokolwiek próby doszukiwania się w treści art. 11 § 1 k.k. lub art. 6 § 1 k.k.s. normatywnej podstawy do posługiwania się wspomnianą kategorią (tj. kategorią naturalnej jedności czynu) są z góry skazane na niepowodzenie” (por. J. Majewski, „*Ten sam czyn*”..., s. 60).

8. W konsekwencji należy przyjąć, że użyte w art. 6 § 1 k.k.s. pojęcie czynu nie służy określeniu naturalnej jednostki czynu jako stałej wielkości (obektu) istniejącej w obiektywnej rzeczywistości, lecz wskazaniu podstawy

prawnokarnego wartościowania, posiadającej pewne właściwości (cechy) oraz mającej wyznaczone granice. Określenie „czyn” użyte w art. 6 § 1 k.k.s. odnosi się do wyodrębnionego fragmentu aktywności lub pasywności człowieka, stanowiącego podstawę prawnokarnej oceny. Przy czym to, co może być istotne w zachowaniu się człowieka (jego aktywności lub pasywności) z punktu widzenia odpowiedzialności karnej, wyznaczane jest przez przepisy prawa. W powyższym kontekście trudno podzielić stanowisko prezentowane czasami w orzecznictwie, wedle którego „czyn przestępczy jest bytem w sensie ontologicznym, zamkniętą całością” (wyrok SA w Krakowie z dnia 22 czerwca 2006 r., II Aka 89/06, KZS 2006, z. 7–8, poz. 103) lub że podstawą prawnokarnej oceny dokonywanej przez sąd są „czyny w znaczeniu ontologicznym” (por. uzasadnienie uchwały SN z dnia 15 czerwca 2007 r., I KZP 15/07, OSNKW 2007, nr 7–8, poz. 55, s. 24–25 i 30). Pozwala to twierdzić, że granice tożsamości czynu w prawie karnym wyznaczane są na podstawie jurydycznych kryteriów, konkretnie znamion typu czynu zabronionego. Zasadnie wskazuje się w piśmiennictwie, że w „procesie typizacji czynu zabronionego dochodzi – jest to główny cel tego procesu – do „odcięcia” tego właśnie fragmentu działalności potencjalnego sprawcy, który ma być relewantny z punktu widzenia odpowiedzialności karnej; nie jest to nic innego, jak ustalenie granic czynu na potrzeby odpowiedzialności tego rodzaju” (por. J. Majewski, *„Ten sam czyn”...*, s. 43). Do tak właśnie rozumianego „czynu”, jako fragmentu zachowania się potencjalnego sprawcy relewantnego z punktu widzenia odpowiedzialności karnej, odnosi się użyte w treści art. 6 § 1 k.k.s. pojęcie „tożsamość”. Wykreślony za pomocą jurydycznych kryteriów przedmiot prawnokarnej oceny, w zależności od wykorzystanego wzorca normatywnego, obejmować może prosty i pokrywający się z intuicjami czyn lub też czyn złożony, obejmujący kilka lub kilkanaście zachowań. Tym samym wyznaczone za pomocą kryteriów jurydycznych granice czynu niekoniecznie pokrywać się muszą z granicami czynu wyznaczonymi na podstawie tzw. naturalistycznych, pozanormatywnych kryteriów (zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 125 i n.; P. Kardas, *Materialnoprawne i proceduralne ujęcia tożsamości czynu...*, s. 153–174). Na znaczenie konstrukcji znamion strony przedmiotowej typu czynu zabronionego, w tym w szczególności znamion charakteryzujących czynność sprawczą, wskazuje się także w orzecznictwie, podkreślając, że „w związku z wieloczynowym charakterem przestępstwa opisanego w art. 204 k.k. brak jest podstaw do przyjęcia konstrukcji ciągu przestępstw (art. 91 k.k.) w odniesieniu do czynów obejmujących kolejne formy opisanych w tym przepisie

działań skierowanych wobec tej samej osoby” (wyrok SA w Warszawie z dnia 15 września 1999 r., II AKA 125/99, OSA 2000, z. 7–8, poz. 57). Podobnie stanowisko odwołujące się do jurydycznych kryteriów wyznaczania granic tożsamości czynu prezentowane jest także w innych judykatach (por. wyrok SA w Lublinie z dnia 16 listopada 2004 r., II AKA 290/04, Prok. i Pr. 2005, nr 11, poz. 14; wyrok SA w Gdańsku z dnia 21 stycznia 2004 r., II AKA 525/03, Apel. Gd. 2004, nr 1–2, poz. 109; wyrok SA w Lublinie z dnia 31 stycznia 2002 r., II AKA 255/01, Prok. i Pr. 2003, nr 2, poz. 13).

9. Na gruncie tego ujęcia można przyjąć, że mamy do czynienia z **identycznością (tożsamością)** czynu, gdy określony wycinek kontinuum zachowania się sprawcy, poddawany prawnokarnemu wartościowaniu, daje się uznać w pewnym fragmencie za relewantny z punktu widzenia jednej normy sankcjonującej (jej zakresu zastosowania), z wielością zaś wówczas, gdy inny fragment, niepokrywający się w żadnej części z pierwszym, daje się wartościować z punktu widzenia innej normy sankcjonującej [por. M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego z zakresu części ogólnej prawa karnego materialnego (za rok 1995)*, PS 1996, nr 11–12, s. 141–142 oraz aprobowaną wypowiedź A. Wąska (w:) O. Górniok, S. Hoc, M. Kalitowski, S.M. Przyjemski, Z. Sienkiewicz, J. Szumski, L. Tyszkiewicz, A. Wąsek, *Kodeks karny. Komentarz*, t. I, Art. 1–116, Gdańsk 2005, s. 155; zob. też J. Majewski, „*Ten sam czyn*”..., s. 43; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym*..., s. 125 i n.; P. Kardas, *Materiał-noprawne i proceduralne ujęcia tożsamości czynu*..., s. 153–174].
10. Brak będzie jednak podstaw do przyjęcia wielości czynów (braku tożsamości) w sytuacji, gdy określony wycinek kontinuum zachowania się sprawcy, poddawany prawnokarnemu wartościowaniu, dający się uznać w pewnym fragmencie za relewantny z punktu widzenia jednej normy sankcjonującej, będzie wartościowany także z punktu widzenia innej, treściowo różniącej się normy sankcjonującej. Jeżeli w odniesieniu do obu norm będzie to ten sam kompleks uzewnętrzniionych ruchów, niekoniecznie pokrywających się w całości, lecz zawsze mieszczących się w wyznaczonych ramach, wówczas zachodzi identyczność (tożsamość) czynu, do którego konkurują dwie lub więcej normy sankcjonujące [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny*..., t. I, 2004, s. 180; trafnie wskazuje J. Majewski, że o tożsamości czynu przesądza tzw. identyczność pełna lub częściowa – zob. szerzej J. Majewski, „*Ten sam czyn*”..., s. 50 i n.].

11. W konsekwencji można twierdzić, że **„granice tożsamości czynu” wyznacza sam ustawodawca w procesie typizacji**. Tożsamość czynu, a innymi słowy granice zdarzenia faktycznego stanowiącego przedmiot prawnokarnego wartościowania w ramach procesu karnego, wyznaczone być muszą przy wykorzystaniu kryteriów normatywnych (prawnych), nie zaś naturalistycznych. Takie stanowisko odnaleźć można w orzecznictwie Sądu Najwyższego, w którym w odniesieniu do zagadnienia tożsamości czynu wskazuje się, że „fakty i okoliczności nie należące do istoty czynu, a więc obojętne z punktu widzenia kwalifikacji prawnej, nie muszą być ujmowane w obrębie opisu czynu, nawet jeśli mają znaczenie dla zastosowania wobec oskarżonego takich czy innych instytucji prawa materialnego” (postanowienie SN z dnia 18 lutego 2009 r., IV KK 303/08, BPK 2009, nr 3, poz. 79; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 54 i n.).
12. Pozwala to twierdzić, że „ten sam czyn”, o którym mowa w art. 6 § 1 k.k.s., stanowi w prawie karnym specyficzny byt konwencyjny, który może pozostawać w różnorodnych relacjach z czynami postrzeganymi w perspektywie naturalistycznej (ontologicznej). Zarazem proces wyodrębniania z kontinuum zachowania się potencjalnego sprawcy właściwego fragmentu stanowiącego podstawę prawnokarnego wartościowania dokonywany jest na podstawie wyrażonych w ustawie i niewątpliwie ujętych w sposób uogólniony kryteriów. Odwołanie się do wyrażonych w opisie typu czynu zabronionego okoliczności charakteryzujących zachowanie karalne pozwala *in concreto* rozstrzygnąć, jaka część z aktywności lub pasywności sprawcy, w jakim zakresie oraz z akcentowaniem jakiego sposobu zachowania jawi się jako relewantna z punktu widzenia procesu zmierzającego do rozstrzygnięcia kwestii odpowiedzialności karnej. Jakkolwiek zatem kwestia wyznaczenia granic poddawanego prawnokarnemu wartościowaniu czynu (jego tożsamości) jest zawsze zagadnieniem rozstrzyganym *in concreto*, to jednak stanowiące podstawę ustalenia granic czynu kryteria mają w prawie karnym materialnym charakter kryteriów wyznaczanych w sposób abstrakcyjny, tak jak specyficzną formułą uogólnienia w stosunku do konkretnego zachowania jest opis znamion typu czynu zabronionego.
13. Dla wyznaczenia granic tożsamości czynu co do zasady nie ma znaczenia ilość wywołanych przez zachowanie się sprawcy skutków oraz liczba ewentualnych osób pokrzywdzonych. Trafnie w powyższym kontekście wskazuje się w orzecznictwie, że „zachowanie będące zewnętrznym

przejawem jednego impulsu woli stanowi jeden czyn, niezaleŹnie od liczby skutk3w tego zachowania oraz liczby naruszonych przez nie norm” (wyrok SN z dnia 6 czerwca 2003 r., III KKN 349/01, Prok. i Pr. 2003, nr 12, poz. 2) oraz Źe „o jednoŹci czy wieloŹci przestępstw nie decyduje liczba skutk3w spowodowanych przez sprawcę, ale liczba podjętych przez niego działań i powstałych zamiarów” (wyrok SA w Łodzi z dnia 20 lutego 2002 r., II AKa 266/01, Prok. i Pr. 2004, nr 3, poz. 21; identycznie SA w Białymstoku z dnia 10 lutego 2000 r., II AKa 212/99, OSA 2000, z. 11–12, poz. 81).

- 14. Problematyka wyznaczania granic toŹsamoŹci czynu w rozumieniu art. 6 § 1 k.k.s. wiąŹe się z zagadnieniem toŹsamoŹci czynu w aspekcie procesowym.** Przyjmując normatywną metodę wyznaczania granic toŹsamoŹci czynu, słuŹącą do rozstrzygnięcia dwóch zagadnień: tj. kwestii jednoŹci lub wieloŹci czyn3w stanowiących podstawę prawnokarnej oceny oraz zagadnienia granic przyjętego jednego lub wielu czyn3w, tym samym przesądza się, Źe kryteria słuŹące do rozwiąŹzania tych problem3w w obszarze prawa materialnego stanowią takŹe kryteria wyznaczania toŹsamoŹci czynu w rozumieniu prawa procesowego, czyli art. 14 k.p.k., art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. i art. 399 k.p.k. w kontekŹcie zasady skargowoŹci, powagi rzeczy osądzonej, zawistoŹci sprawy oraz granic moŹliwoŹci dokonania zmiany kwalifikacji prawnej czynu (zob. szerzej P. Kardas, *O zaleŹnoŹciach międy prawem materialnym i procesowym...*, s. 736 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepis3w ustawy w prawie karnym...*, s. 125 i n.; P. Kardas, *Materialnoprawne i proceduralne ujęcia toŹsamoŹci czynu...*, s. 153–174). Podobne stanowisko odnaleŹć moŹna w orzecznictwie Sądu NajwyŹszego, w którym w kontekŹcie zasady skargowoŹci stwierdza się, Źe „w razie nieodniesienia się w og3le lub teŹ błędnego odniesienia się do kwestii moŹliwoŹci zakwalifikowania zachowania oskarŹonego (w Źwietle ustalonego w sprawie stanu faktycznego) pod inny przepis ustawy karnej, to w sytuacji, gdy przyczyną takiego rozumowania jest sposób postrzegania granic czynu zarzucanego, podnoszony być powinien właŹnie zarzut obrazy prawa materialnego, a to art. 11 § 1 k.k.” Po wskazaniu na obowiązek sądu rozwaŹenia w ramach skargi uprawnionego oskarŹyciela moŹliwoŹci dokonania subsumcji zarzucanego w akcie oskarŹenia czynu pod inny niŹ wskazany przez oskarŹyciela przepis ustawy karnej podniesiono, Źe granice skargi nie zostają przekroczone dopóty, dopóki zmiana subsumcji połączona z ewentualną zmianą opisu czynu nie prowadzi do przekroczenia granic toŹsamoŹci czynu opisanego w akcie oskarŹenia (wyrok SN z dnia 5 wrzeŹnia 2006 r., IV KK 194/06, OSNwSK 2006, poz. 1663).

15. Rozstrzygnięcie kwestii tożsamości czynu ma zasadnicze znaczenie z punktu widzenia podstaw odpowiedzialności karnej. Nie ma bowiem wątpliwości co do tego, że sformułowanie „ten sam czyn” służy wyrażeniu ustawowej gwarancji, zgodnie z którą ten sam fragment aktywności lub pasywności człowieka nie może stanowić podstawy do przypisania więcej niż jednego przestępstwa. Takie ujęcie zasady zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych nabudowywanych na tym samym czynie silnie akcentuje, że ustawodawca w tym zakresie, w jakim wiąże omawiana zasada, przydaje takie samo znaczenie dwóm konstytutywnym dla przestępstwa lub wykroczenia skarbowego elementom: obiektywnej podstawie odpowiedzialności, zakorzenionej w określonym zachowaniu się człowieka, oraz podstawie normatywnej, stanowiącej wzorzec oceny prowadzącej do przypisania lub uwolnienia od odpowiedzialności. Przyjmując ścisły związek między ilością (tożsamością) popełnionych przez sprawcę czynów oraz ilością możliwych do przypisania mu przestępstw (zasada pełnej odpowiedniości), akcentuje się, że przestępstwo jest bytem złożonym, zaś każdy z jego konstytutywnych elementów odgrywa identyczną rolę w zakresie podstaw odpowiedzialności. Trafnie przeto wskazuje się w tym kontekście w orzecznictwie, iż „polski system prawa karnego – poczynając od k.k. z 1932 r. – hołduje zasadzie, że przestępstwo to zjawisko zewnętrzne i rzeczywiste, a nie tylko o charakterze normatywnym, zaś przedmiotem wartościowania prowadzącego do ustalenia przestępstwa jest realne zachowanie się człowieka, mające określoną ciągłość i porządek” (por. wyrok SA w Łodzi z dnia 22 listopada 2005 r., II AKa 210/05, Prok. i Pr. 2006, nr 7–8, poz. 17). W konsekwencji zasadnie podnosi się w orzecznictwie, że „jeden (ten sam) czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo. Oznacza to, że liczba przypisanych sprawcy przestępstw nie może przekraczać liczby popełnionych przez niego czynów” (postanowienie SN z dnia 21 stycznia 2009 r., V KK 231/08, BPK 2009, nr 3, poz. 83).
16. Przyjęcie, że podstawą prawnokarnego wartościowania jest jeden, tożsamy czyn, sprawia, iż w odniesieniu do tego czynu aktualizuje się zakaz multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych w razie zbiegu wewnętrznego, czego konsekwencją jest konieczność rozstrzygnięcia w razie zbiegu przepisów kodeksu karnego skarbowego do tego samego czynu charakteru zbiegu i w razie uznania, iż ma on charakter rzeczywisty, przyjęcia za podstawę kumulatywnej kwalifikacji. W tym też sensie obowiązywanie

zasady zakazu multiplikacji wyrażonej w art. 6 § 1 k.k.s. stanowi podstawę do twierdzenia, że „możliwość wielokrotnego wartościowania danego czynu – będącego określonym fragmentem całości zachowania człowieka – nie skutkuje wielością przestępstw” (wyrok SA w Łodzi z dnia 22 listopada 2005 r., II AKa 210/05, Prok. i Pr. 2006, nr 7–8, poz. 17). W przypadku zbiegu zewnętrznego obejmującego przepisy kodeksu karnego skarbowego i przepisy innych ustaw określających podstawy odpowiedzialności karnej nie wiąże zakaz multiplikacji, czego konsekwencją jest – w razie uznania, że zbieg ma charakter rzeczywisty – przyjęcie wyrażonej w art. 8 k.k.s. konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych i przyjęcie odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz przestępstwo lub wykroczenie powszechne (por. P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 368 i n.; P. Kardas, *Materialnoprawne i proceduralne ujęcia tożsamości czynu...*, s. 153–174).

17. Wykorzystana w art. 6 § 1 k.k.s. technika legislacyjna polegająca na uregulowaniu w jednym przepisie zasady zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych oraz zagadnienia czynu ciągłego, niespotykana na gruncie prawa karnego powszechnego, obrazuje **związki między regulacją odnoszącą się do czynu ciągłego a sposobami wyznaczania granic tożsamości czynu**. W razie przyjęcia konstrukcji czynu ciągłego podstawą tożsamości czynu będą zmodyfikowane przez treść przepisu art. 6 § 2 k.k.s. znamiona czynu zabronionego, w szczególności zaś inaczej ujęte znamie czynnościowe, obejmujące dwa lub więcej zachowań stanowiących jednorazową ich realizację (por. P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 114 i n.). W konsekwencji za ten sam czyn w przypadku wykorzystania jako podstawy oceny konstrukcji czynu ciągłego uznane zostaną wszystkie spięte kłamrą ciągłości zachowania składające się na tę konstrukcję prawną.

Problematyka czynu ciągłego

18. Przepis art. 6 § 2 k.k.s. określa zasady odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe popełnione w warunkach ciągłości. Regulację zawartą w art. 6 § 2 k.k.s. uzupełnia treść art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. określającego podstawy do nadzwyczajnego obostrzenia kary w przypadku popełnienia przez sprawcę ciągu przestępstw skarbowych (zob. uwagi do art. 37 k.k.s.).

19. **Przepis art. 6 § 2 k.k.s. określający instytucję czynu ciągłego stanowi zmodyfikowany odpowiednik tzw. jednoczynowej koncepcji przestępstwa ciągłego** (tak również SN w postanowieniu z dnia 29 marca 2006 r., I KZP 58/06, BPK 2006, nr 5, poz. 1.1.4). Przyjęte w art. 6 § 2 k.k.s. rozwiązanie zagadnienia ciągłości oparte jest – co podkreślono powyżej – na tej samej koncepcji teoretycznej co regulacja zawarta w art. 12 k.k. Niezależnie od występujących między tymi przepisami różnic, w zakresie odnoszącym się do podstawowych elementów konstrukcyjnych oraz konsekwencji prawnych wynikających z przyjęcia czynu ciągłego między regulacją zawartą w art. 12 k.k. a rozwiązaniem wyrażonym w art. 6 § 2 k.k.s. nie zachodzą żadne różnice. Trafnie podkreśla się w piśmiennictwie, że art. 6 § 2 k.k.s. określa instytucję czynu ciągłego, wzorując się na konstrukcji art. 12 k.k. (por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 124–125; por. też wyrok SA w Katowicach z dnia 8 grudnia 2010 r., II Aka 192/10, LEX nr 7865442). Stąd też do zasadniczej większości zagadnień ujawniających się na tle art. 6 § 2 k.k.s. odnoszą się wprost te wypowiedzi przedstawicieli doktryny oraz wypowiedzi prezentowane w orzecznictwie, które przedstawione zostały w odniesieniu do konstrukcji czynu ciągłego opisanego w art. 12 k.k.
20. Zgodnie z treścią art. 6 § 2 k.k.s. **podstawę faktyczną czynu ciągłego stanowią co najmniej dwa zachowania tego samego sprawcy**. Takie ujęcie wskazuje, że przepis art. 6 § 2 k.k.s. służy do powiązania ze sobą w trakcie prawnokarnej oceny dwóch lub więcej odrębnych zachowań i **uczynienia z nich jednej podstawy kwalifikacji prawnej traktowanej identycznie jako pojedyncze zachowanie sprawcy**. Zastosowanie przepisu art. 6 § 2 k.k.s. prowadzi zatem do przyjęcia **tożsamości czynu w rozumieniu art. 6 § 1 k.k.s. jako podstawy kwalifikacji prawnej w sytuacji ewidentnej wielości zachowań** (por. wyrok SN z dnia 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99, Prok. i Pr. 1999, nr 10, poz. 2; wyrok SA w Lublinie z dnia 12 września 2001 r., II AKo 161/01, OSA 2001, z. 12, poz. 90). Stanowisko powyższe jest aprobowane w orzecznictwie, w którym podkreśla się, że „zgodnie z treścią art. 6 § 2 k.k.s. podstawę faktyczną czynu ciągłego stanowią co najmniej dwa zachowania tego samego sprawcy. Takie ujęcie wskazuje, że przepis art. 6 § 2 k.k.s. służy do powiązania ze sobą w trakcie prawnokarnej oceny dwóch lub więcej zachowań i uczynienia z nich jednej podstawy kwalifikacji prawnej traktowanej identycznie jak pojedyncze zachowanie sprawcy. Zastosowanie przepisu art. 6 § 2 k.k.s. prowadzi zatem do przyjęcia

tożsamości czynu w rozumieniu art. 6 § 1 k.k.s. jako podstawy kwalifikacji prawnej w sytuacji ewidentnej wielości zachowań” (wyrok SO w Zamościu z dnia 24 czerwca 2013 r., II Ka 450/13, LEX nr 1718272). Trafnie wskazuje się w orzecznictwie wypracowanym na gruncie art. 12 k.k., że „czyn ciągły uznany został w przepisie art. 12 k.k. jako jeden czyn zabroniony, stanowiący jednolitą całość i dlatego podlegający osądowi jako jedno przestępstwo” (wyrok SN z dnia 17 grudnia 2002 r., IV KK 371/02, LEX nr 75504), dodając w innym judykacie, że „czyn ciągły został uznany w przepisie art. 12 k.k. jako jeden czyn zabroniony i stanowi z punktu widzenia procesu karne-go jednolitą całość. Podstawą odpowiedzialności za ten czyn są wszystkie objęte znamieniem ciągłości zachowania” (wyrok SN z dnia 15 września 2005 r., II KK 15/05, LEX nr 157549). Konsekwencją takiego ujęcia jest konieczność przesądzenia, że wszystkie zachowania objęte klamrą ciągłości stanowią realizację znamion czynu zabronionego oraz wypełniają pozostałe przesłanki odpowiedzialności karnej. Trafnie w powyższym kontekście podkreśla się w orzecznictwie Sądu Najwyższego w odniesieniu do bliźniaczej konstrukcji przewidzianej w art. 12 k.k., że „przy stosowaniu art. 12 k.k. wątpliwości co do realizacji konkretnej czynności wykonawczej składającej się na czyn ciągły muszą skutkować uchyleniem takiego orzeczenia w odniesieniu do całego przestępstwa” (postanowienie SN z dnia 19 stycznia 2010 r., II KK 200/10, Prok. i Pr. 2011, nr 11, poz. 2).

21. Wyrażona w art. 6 § 2 k.k.s. konstrukcja czynu ciągłego wykazuje da-leko idące podobieństwo do przestępstw trwałych, wieloodmianowych lub zbiorowych oraz przestępstw popełnianych z reguły powtarzającymi się zachowaniami, dopuszczającymi jednak możliwość ich popełnienia jednym zachowaniem rozciągniętym w czasie [por. A. Marek, *Kodeks karny. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2006, s. 43; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 180; wyrok SA w Lublinie z dnia 12 września 2001 r., II AKo 161/01, OSA 2001, z. 12, poz. 90; wyrok SN z dnia 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99, Prok. i Pr. 1999, nr 10, poz. 2; zob. też interesujące uwagi A. Marka, *Czyny współukarane na tle prawnej jedności przestępstwa* (w:) *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, pod red. J. Majewskiego, Toruń 2006, s. 12 i n. oraz rozważania J. Giezka, *Zbieg przepisów a konstrukcja przestępstwa ciągłego* (w:) *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, pod red. J. Majewskiego, Toruń 2006, s. 95–99]. Zarówno w przypadku czynu ciągłego, jak i we wszystkich wymienionych wyżej wypadkach wielość zachowań tego samego sprawcy

traktowana jest jako jedna i ta sama podstawa kwalifikacji prawnej, prowadząca do przyjęcia jednorazowej realizacji znamion typu czynu zabronionego. Trafnie wskazuje się w piśmiennictwie, że powoływanie się na treść art. 6 § 2 k.k.s. jest zbędne w wypadkach tzw. wieloczynowego określenia znamion, np. „urządza lub prowadzi grę” (art. 107 § 1 k.k.s.), „trudni się sprzedażą losów” (art. 100 k.k.s.), bowiem w takich sytuacjach mamy do czynienia także z jednym przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, którego znamiona realizowane są jednokrotnie przez wiele zachowań, o czym przesądza ustawowa wieloczynowość jego znamion (por. T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 124). W przypadku czynu ciągłego, podobnie jak w każdym innym wypadku dokonywania prawnokarnej oceny, granice podstawy wartościowania (granice tożsamości, jedności czynu) wyznaczają przepisy karne, w szczególności te, które precyzują znamiona strony przedmiotowej typu czynu zabronionego. Różnica między sposobem wyznaczania tożsamości czynu na podstawie przepisu części szczególnej kodeksu a tożsamością wyznaczoną przy wykorzystaniu art. 6 § 2 k.k.s. sprowadza się przede wszystkim do tego, że o ile w przypadku przepisów części szczególnej kodeksu podstawą wyznaczenia tożsamości czynu jest konstrukcja znamion strony przedmiotowej, w tym w szczególności znamiona czynności sprawczej opisane w przepisie części szczególnej kodeksu, o tyle w przypadku czynu ciągłego podstawą wyznaczenia tożsamości czynu jest przepis art. 6 § 2 k.k.s. w powiązaniu z odpowiednim przepisem części szczególnej. Trafnie wskazuje Sąd Najwyższy na gruncie art. 12 k.k., że „według definicji czynu ciągłego zawartej w art. 12 k.k., czyn taki stanowi jeden czyn zabroniony, jeżeli poszczególne zachowania sprawcy odpowiadają warunkom określonym w tym przepisie. Te poszczególne zachowania, wchodząc w skład czynu ciągłego, tracą swą «tożsamość» czasową” (wyrok SN z dnia 15 listopada 2005 r., IV KK 258/05, OSNKW 2006, nr 4, poz. 35). Przepis art. 6 § 2 k.k.s. stanowi podstawę wyznaczenia tożsamości (jedności) czynu przy jednoczesnej wielości zachowań tego samego sprawcy (por. też A. Marek, J. Lachowski, *Niektóre problemy wynikające z „jednoczynowości” przestępstwa ciągłego*, Prok. i Pr. 2004, nr 11–12, s. 19; J. Giezek, *Zbieg przepisów...*, s. 95–99; J. Majewski, *„Ten sam czyn”...*, s. 39 i n.). Różnica między czynem ciągłym a wymienionymi powyżej odmianami przestępstw sprowadza się do tego, że w przypadku tych ostatnich uznanie, iż wielość zachowań stanowi jednokrotne wypełnienie znamion, wynika z kształtu znamion typu określonych w przepisie części szczególnej (por. wyrok SA w Lublinie z dnia

12 września 2001 r., II AKo 161/01, OSA 2001, z. 12, poz. 90), w przypadku zaś czynu ciągłego podstawą uznania wielości zachowań za tożsamą (jednorodną) podstawę kwalifikacji prawnej jest treść art. 6 § 2 k.k.s. (por. wyrok SN z dnia 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99, Prok. i Pr. 1999, nr 10, poz. 2; wyrok SN z dnia 7 lutego 1975 r., IV KR 340/74, OSNKW 1975, nr 6, poz. 73; A. Zoll, glosa do wyroku SN z dnia 9 marca 2006 r., V KK 271/05, OSP 2007, z. 1, s. 6 i n.).

22. **Instytucja czynu ciągłego z art. 6 § 2 k.k.s. znajduje zastosowanie jedynie w odniesieniu do tych typów czynu zabronionego, w których znamię czynnościowe ujęte zostało w ten sposób, że jego wypełnienie możliwe jest jednym zachowaniem**, nie znajduje natomiast zastosowania do przestępstw trwałych, wieloodmianowych, zbiorowych oraz przestępstw z reguły popełnianych powtarzającymi się zachowaniami (por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 122–123). Dostrzegając podobieństwo konstrukcyjne czynu ciągłego do przestępstw trwałych, wieloodmianowych lub zbiorowych oraz funkcję dyrektywalną przypisywaną przez ustawodawcę art. 12 k.k., SA w Krakowie trafnie podkreśla, że „**stosowanie art. 12 k.k. jest wyłączone w odniesieniu do tych przestępstw, których czasownikowe określenie strony przedmiotowej dopuszcza wielokrotność działania sprawcy**, jak to jest przy występku znęcania” [wyrok SA w Krakowie z dnia 19 grudnia 2002 r., II AKa 274/02, KZS 2003, z. 3, poz. 35; zob. też A. Marek, *Kodeks karny...*, s. 43; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 180; por. też postanowienie SA w Lublinie z dnia 12 września 2001 r., II AKo 161/01, OSA 2001, z. 12, poz. 90]. Dla połączenia dwu lub więcej zachowań w przypadku czynu ciągłego konieczne jest zatem przeprowadzenie szczególnej operacji interpretacyjnej modyfikującej znamiona jednoczynowego przestępstwa przy zastosowaniu art. 12 k.k.
23. **Użyte w art. 6 § 2 k.k.s. sformułowanie „zachowanie” traktować należy jako synonim pojęcia „czyn”** w rozumieniu art. 6 § 1 k.k.s., a więc jako określenie **odnoszące się do faktycznej podstawy prawnokarnej oceny** (por. A. Marek, *Kodeks karny...*, s. 41; tenże, *Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1997, s. 218 i n.). Podkreślić jednak należy, że wskazując na synonimiczność pojęć „czyn” i „zachowanie” jako terminów określających faktyczną podstawę odpowiedzialności karnej, a więc w znaczeniu, jakie pojęciu „czyn” nadaje ustawodawca w art. 6 § 1 k.k.s., nie sposób pominąć tego, że w dogmatyce prawa karnego pojęciu czynu przydawane jest

także inne znaczenie, odwołujące się do szczególnych właściwości zachowania mogącego, właśnie z uwagi na to, iż charakteryzuje się nimi konkretne działanie lub zaniechanie człowieka, stanowić podstawę odpowiedzialności karnej (zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 38 i n. oraz powołana tam literatura przedmiotu i orzecznictwo). W tym ujęciu, właściwym dla dogmatyki prawa karnego, pojęcie „czyn” nie odnosi się już wyłącznie do określenia przednormatywnej podstawy prawnokarnego wartościowania, lecz opisuje wyznaczony w stosowny sposób fragment ludzkiego działania lub zaniechania, które zostało popełnione – jak najczęściej obecnie wskazuje się w dogmatyce prawa karnego – w sytuacji możliwości dokonania wyboru. Czyn w tym rozumieniu stanowi zatem rezultat prawnokarnego wartościowania (zob. szerzej P. Kardas, *Przestępstwo ciągle w prawie karnym materialnym...*, s. 23 i n.). Przyjmując, że czyn ciągły składa się z dwóch lub więcej zachowań, stanowiących przy spełnieniu warunków przewidzianych w art. 6 § 2 k.k.s. „jeden czyn zabroniony”, przyjąć również należy, że każde z zachowań objętych znamieniem ciągłości w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s. spełniać musi wymaganą od czynu na gruncie prawa karnego cechą „dowolności”, a innymi słowy musi zostać zrealizowane (zdziałane lub zaniechane) w warunkach możliwości dokonania wyboru przez wykonujący to zachowanie podmiot. Zachowania pozbawione cechy dowolności (niedokonane w sytuacji możliwości wyboru) nie mogą bowiem wedle powszechnie akceptowanego w piśmiennictwie karnistycznym poglądu stanowić podstawy odpowiedzialności karnej. Podkreślić także należy, że pojęcie „zachowanie” występujące w treści art. 6 § 2 k.k.s. rozumiane być musi jako termin odnoszący się do pewnej części tak zakreślonego kontinuum ludzkiej aktywności lub pasywności (tak również J. Giezek, *Zbieg przepisów...*, s. 98–99; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 38 i n.). Zarazem na gruncie art. 6 § 2 k.k.s. tracą znaczenie kontrowersje dotyczące sposobów wyznaczania „jedności-wielości” czynów, bowiem z woli ustawodawcy przy spełnieniu przesłanek wyznaczonych w tym przepisie wszystkie zachowania spięte „klamrą” ciągłości traktuje się jako jeden czyn zabroniony, co przesądza o tym, że kryteria jedności mają w tym przypadku niewątpliwie prawny charakter i odnoszą się do całego „czynu ciągłego”, obejmując wszystkie zachowania, poczynwszy od pierwszego, a na ostatnim skończywszy. Tym samym brak możliwości precyzyjnego wyznaczenia granic jednego „zachowania” poprzez wykorzystanie tzw. naturalistycznych kryteriów jedności nie rodzi poważniejszych problemów na gruncie instytucji czynu ciągłego, zaś

o tożsamości (jedności) całego czynu ciągłego decydują kryteria normatywne. Regulacja zawarta w art. 6 § 2 k.k.s. wskazuje na prawne kryteria wyznaczania tożsamości (jedności) czynu ciągłego oraz przesądza, że „zachowania «stanowiące w razie spełnienia przesłanek z art. 6 § 2 k.k.s.» jeden czyn zabroniony” tracą na gruncie prawa karnego swój samodzielny status z uwagi na treść art. 6 § 2 k.k.s., bez którego lub w razie niespełnienia przesłanek w nim przewidzianych owe „zachowania” stanowiące części składowe „czynu ciągłego”, uzyskałyby samodzielny byt, stając się zarazem podstawą odpowiedzialności karnej (tak również J. Giezek, *Zbieg przepisów...*, s. 98–99; zob. też o relacji o wzajemnej pojęć „zachowanie”, i „czyn”, – P. Kardas, *Przestępstwo ciągłe w prawie karnym materialnym...*, s. 65 i n.; tenże, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 56 i n.).

24. Składające się na czyn ciągły zachowania pozostawać mogą w różnorodnej relacji do systemu prawa karnego: [1] poszczególne zachowania mogą nie wypełniać samodzielnie znamion przestępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego, [2] poszczególne zachowania mogą realizować samodzielnie znamiona wykroczenia skarbowego lub [3] poszczególne zachowania mogą realizować samodzielnie znamiona przestępstwa skarbowego, [4] poszczególne zachowania mogą samodzielnie realizować znamiona przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. W przypadkach gdy poszczególne zachowania objęte znamieniem ciągłości realizują znamiona przestępstwa, mogą one realizować znamiona tego samego lub różnych typów czynu zabronionego, analogicznie sytuacja przedstawiać się może w wypadku, gdy poszczególne zachowania realizują samodzielnie znamiona wykroczenia lub część z nich realizuje znamiona wykroczenia, a część znamiona przestępstwa. W każdym z wymienionych wypadków spełnienie przesłanek określonych w art. 6 § 2 k.k.s. prowadzić będzie do identycznej konsekwencji prawnej w postaci przyjęcia, że wielość zachowań stanowi jedną i tę samą podstawę kwalifikacji prawnej i w konsekwencji „jeden czyn zabroniony”, (por. szerzej M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Czyn ciągły i ciąg przestępstw. Komentarz do art. 12 i art. 91 k.k. z 1997 r.*, Kraków 1999, s. 28–30; wyrok SA w Łodzi z dnia 12 października 2000 r., II AKa 155/00, Prok. i Pr. 2001, nr 5, poz. 21; J. Giezek, *Zbieg przepisów...*, s. 95 i n.). Wskazane wyżej kategorie stanów faktycznych obejmowanych regulacją ciągłości przewidzianą w art. 6 § 2 k.k.s. prowadzić mogą do różnorodnych konsekwencji wynikających z zastosowania instytucji czynu ciągłego. Trafnie wskazuje SA w Katowicach, że „czyn ciągły jest prawną

jednością – jednym czynem obejmującym różne zachowania wyczerpujące różne normy prawne” (wyrok SA w Krakowie z dnia 19 października 2004 r., II AKa 213/04, KZS 2005, z. 1, poz. 11). Trzeba jednak dodać, że wskazana w powołanym wyżej orzeczeniu sytuacja wyczerpywania przez poszczególne zachowania spięte „klamrą” ciągłości znamion przewidzianych w różnych typach czynu zabronionego jest tylko jedną z możliwych na gruncie przepisu art. 6 § 2 k.k.s. Obok niej zachowania składające się na czyn ciągly mogą samodzielnie realizować znamiona tego samego typu czynu zabronionego, realizować znamiona wykroczenia lub samodzielnie nie realizować znamion ani przestępstwa, ani wykroczenia. Zakres możliwych sytuacji obejmowanych konstrukcją czynu ciągłego dobrze oddaje następująca wypowiedź SA w Łodzi: „nie da się wykluczyć, iż może chodzić o zachowania typu podstawowego, uprzywilejowanego i kwalifikowanego, a także formy zjawiskowe lub stadialne jednego typu przestępstwa, jak również przyjęcie kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, gdy jedno zachowanie jednocześnie wyczerpuje znamiona kilku przepisów” (wyrok SA w Łodzi z dnia 12 października 2000 r., II AKa 155/00, Prok. i Pr. 2001, nr 5, poz. 21).

25. Podstawę czynu ciągłego stanowić muszą dwa lub więcej zachowań tego samego sprawcy, dlatego też brak możliwości wykorzystywania art. 6 § 2 k.k.s. jako podstawy modyfikacji znamion typu czynu zabronionego i podstawy kwalifikacji prawnej w sytuacjach, gdy sprawca dopuścił się jednego tylko zachowania. Zasadnie podkreśla SA w Gdańsku, że „dwa lub więcej zachowań, jako punktu wyjścia przestępstwa ciągłego dotyczy tej jego części, która może być rozłożona na raty. **W konstrukcji tej chodzi nie o każdą czynność związaną z popełnieniem przestępstwa, ale o czynność cząstkową, która stanowi rdzeń przestępstwa i wokół której koncentrują się inne zachowania i okoliczności w prawie karnym opartym na czynie zabronionym.** Tak popełniony czyn zabroniony musi być «podzielny» co do możliwości rozłożenia czynności zakazanej na raty”, podkreślając dalej, „czyn ciągly w rozumieniu art. 12 k.k. jest w istocie formą «przestępstwa na raty» opartą na konstrukcji tzw. prawnej jedności czynu opierającej się na założeniu, iż kilka czynów w znaczeniu faktycznym (zwanych przez przepis zachowaniami) podjętych dla realizacji z góry powziętego zamiaru uważa się za jeden czyn zabroniony w znaczeniu prawnym” (wyrok SA w Gdańsku z dnia 21 stycznia 2004 r., II AKa 525/03, Apel. Gd. 2004, nr 1–2, poz. 109). Z tego też względu w sytuacji, gdy czynności sprawcy

nie stanowiły odrębnych zachowań wskazujących na ratalny sposób popełnienia przestępstwa, stanowiły jedną zwartą sekwencję wykonywanych czynności, brak podstaw do przyjęcia konstrukcji czynu ciągłego z uwagi na niespełnienie przesłanki obiektywnej. W takich przypadkach nie zachodzi bowiem potrzeba odwoływania się do konstrukcji czynu ciągłego, zaś podstawę kwalifikacji stanowić może przepis części szczególnej kodeksu karnego lub ustawy pozakodeksowej określający znamiona typu czynu zabronionego.

26. Przepis art. 6 § 2 k.k.s. stwarza podstawę do uznania wielości zachowań za jednorazową realizację znamion czynu zabronionego i w konsekwencji przyjęcie, że sprawca wieloma zachowaniami popełnił jeden czyn zabroniony (por. wyrok SN z dnia 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99, Prok. i Pr. 1999, nr 10, poz. 2). **Przepis ten służy do przekształcenia w trakcie procesu interpretacji znamion typu czynu zabronionego w taki sposób, iż w miejsce znamienia czynnościowego ujętego w przepisie części szczególnej „jednoczynowo” pojawia się znamię czynnościowe charakteryzujące się elementem „ciągłości”, „powtarzalności” lub „wielokrotności”,** pozwalające uznać, że wielość zachowań – identycznie jak w przypadku przestępstw wieloodmianowych, wieloczynowych lub złożonych – stanowi jednorazową realizację znamion tego typu czynu zabronionego (por. wyrok SA w Warszawie z dnia 9 września 1999 r., II AKa 262/98, OSA 1999, z. 2, poz. 6; por. też postanowienie SN z dnia 29 marca 2006 r., I KZP 58/05, BPK 2006, nr 5, poz. 1.1.4). Innymi słowy, **zastosowanie art. 6 § 2 k.k.s. w procesie wykładni znamion prowadzi do przekształcenia typu określonego pierwotnie przez ustawodawcę jako „jednoczynowy” w przestępstwo „wieloczynowe”** [por. J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 81]. Zastosowanie przepisu art. 6 § 2 k.k.s. w procesie wykładni znamion typu czynu zabronionego sprawia, że do stanowiącego podstawę kwalifikacji stanu faktycznego nie znajduje zastosowania norma sankcjonująca wyrażona w przepisie części szczególnej określającym przestępstwo lub wykroczenie jednoczynowe, lecz nowa norma sankcjonująca utworzona specjalnie na potrzeby ocenianego stanu faktycznego z elementów wyrażonych w przepisie części szczególnej oraz art. 6 § 2 k.k.s. W tym też sensie można stwierdzić, że przepis art. 6 § 2 k.k.s. wysławia **ustawową dyrektywę interpretacyjną** służącą do rozstrzygania przypadków wielości zachowań charakteryzujących się elementem ciągłości (tezę przydającą art. 12 k.k. charakter ustawowej dyrektywy interpretacyjnej akceptuje

A. Zoll, glosa do wyroku SN z dnia 9 marca 2006 r., V KK 271/05, OSP 2007, z. 1, poz. 1, s. 6). Utworzona przy wykorzystaniu dyrektywy wyrażonej w art. 6 § 2 k.k.s. nowa norma sankcjonująca może być konstruowana w oparciu o jeden przepis określający znamiona typu czynu zabronionego, jeżeli poszczególne, objęte „klamrą” ciągłości, zachowania realizują samodzielnie lub łącznie znamiona przewidziane tylko w jednym przepisie (czyn ciągły zbudowany na jednorodnych, jednorodnych z punktu widzenia podstawy kwalifikacji prawnej zachowaniach), lub może być konstruowana przy wykorzystaniu różnych przepisów określających znamiona typu czynu zabronionego, jeżeli poszczególne zachowania samodzielnie lub oceniane łącznie realizują znamiona określone w dwóch lub więcej przepisach, a zbieg tych przepisów oceniany z punktu widzenia tzw. reguły wyłączenia wielości ocen w prawie karnym ma charakter rzeczywisty (czyn ciągły konstruowany jest w takich wypadkach co do zasady z zachowań różnorodnych, różnorodnych z punktu widzenia możliwej do wykorzystania w odniesieniu do każdego z zachowań samodzielnie podstawy kwalifikacji prawnej). W ostatnim ze wskazanych przypadków do konstrukcji czynu ciągłego znajduje zastosowanie dyrektywa wyrażona w art. 7 § 2 k.k.s., czego konsekwencją jest kumulatywna kwalifikacja czynu ciągłego (zob. krytyczne uwagi dotyczące takiej wykładni konstrukcji czynu ciągłego zakończone postulatem ograniczenia ciągłości z art. 12 k.k. wyłącznie do wypadków obejmujących zachowania jednorodnego – A. Marek, *Czyny współukarane...*, s. 12 i n.; A. Marek, J. Lachowski, *Niektóre problemy wynikające z „jednoczynowości”...*, s. 11 i n.). W dyrektywie wyrażonej w art. 6 § 2 k.k.s. mieszczą się także elementy **reguły kolizyjnej**, która wyłącza możliwość stosowania do wielości zachowań charakteryzujących się przesłankami określonymi w art. 6 § 2 k.k.s. normy lub norm wyrażonych w przepisie (przepisach) części szczególnej i nakazuje stosować jako podstawę kwalifikacji normę sankcjonującą odczytaną z przepisu (lub przepisów) części szczególnej przy wykorzystaniu przepisu art. 6 § 2 k.k.s. Ponadto art. 6 § 2 k.k.s. wysławia także **część znamion typu czynu zabronionego**, które uzupełniają zestaw znamion wyrażony pierwotnie w przepisie części szczególnej. Te dodatkowe elementy znamion typu czynu zabronionego określane są w piśmiennictwie mianem „przesłanek” czynu ciągłego [por. A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 176; M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Czyn ciągły...*, s. 36 i n.], których spełnienie warunkuje możliwość zastosowania art. 6 § 2 k.k.s. (por. postanowienie SN z dnia 29 marca 2006 r., I KZP 58/05, BPK 2006, nr 5,

poz. 1.1.4; wyrok SN z dnia 15 listopada 2005 r., IV KK 258/05, OSNKW 2006, nr 4, poz. 35; wyrok SN z dnia 15 września 2005 r., II KK 15/05, BPK 2005, nr 2, poz. 1.2.2).

27. Artykuł 6 § 2 k.k.s. określa trzy przesłanki przyjęcia czynu ciągłego o różnorodnym charakterze. W porównaniu do konstrukcji wyrażonej w art. 12 k.k. przepis art. 6 § 2 k.k.s. szerzej ujmuje zasadniczą przesłankę ciągłości, stanowiąc, że obok odmiennie ujętej **przesłanki subiektywnej (podmiotowej) określonej jako warunek podjęcia dwóch lub więcej zachowań w wykonaniu tego samego zamiaru, występuje alternatywna, nieznana prawu karnemu powszechnemu, przesłanka obiektywna określona jako podjęcie dwóch lub więcej zachowań z wykorzystaniem takiej samej sposobności, ponadto przepis art. 6 § 2 k.k.s. wyraża przesłankę powiązania czasowego realizowanych przez sprawcę zachowań, które muszą być podjęte w krótkich odstępach czasu.**
28. Przewidziane w art. 6 § 2 k.k.s. przesłanki ciągłości określają warunki, których wystąpienie uzasadnia przyjęcie tej konstrukcji prawnej. Przy czym, odmiennie niż w przypadku konstrukcji wyrażonej w art. 12 k.k., nie wszystkie traktowane są w każdym przypadku jako warunek konieczny przyjęcia czynu ciągłego. W szczególności nie jest konieczne jednoczesne wykazywanie, że sprawca podjął dwa lub więcej zachowań w wykonaniu tego samego zamiaru i jednocześnie wykazywanie, że realizacja tych zachowań następowała przy wykorzystaniu takiej samej sposobności. Ponieważ wskazane wyżej przesłanki ciągłości ujęte zostały alternatywnie, przeto dla przyjęcia czynu ciągłego wystarczające jest spełnienie jednej z nich w realiach ocenianego stanu faktycznego. W każdym natomiast przypadku konieczne jest wykazanie spełnienia przesłanki określającej zwartość czasową popełnianych przez sprawcę zachowań, tj. podjęcia tych zachowań w krótkich odstępach czasu.
29. Konsekwencją spełnienia opisanych w art. 6 § 2 k.k.s. przesłanek czynu ciągłego jest obowiązek przyjęcia konstrukcji wyrażonej w art. 6 § 2 k.k.s. jako elementu współokreślającego podstawę prawnokarnej kwalifikacji, zaś niespełnienie którejkolwiek z wymaganych jako konieczne przesłanek wyklucza możliwość przyjęcia czynu ciągłego. W odniesieniu do każdej z przesłanek wymienionych w art. 6 § 2 k.k.s., określających zakres zastosowania dyrektywy wyrażonej w tym przepisie, konieczne jest odpowiednio zakorzenione dowodowo wykazanie, że została ona spełniona w realiach

konkretnego stanu faktycznego. W zakresie wykazania przesłanek ciągłości przewidzianych w art. 6 § 2 k.k.s. nie istnieje możliwość jakiegokolwiek domniemywania ich spełnienia czy też przyjmowania w sposób dorozumiany, że zostały zrealizowane (por. postanowienie SN z dnia 29 marca 2006 r., I KZP 58/05, BPK 2006, nr 5, poz. 1.1.4; wyrok SN z dnia 1 lutego 2006 r., II KK 127/05, LEX nr 173663).

30. Warunek podmiotowy w postaci **podjęcia dwóch lub więcej zachowań w wykonaniu tego samego zamiaru** pomija konstytutywne dla konstrukcji czynu ciągłego na gruncie prawa karnego powszechnego ograniczenie w postaci konieczności istnienia tego zamiaru z góry, a więc przed rozpoczęciem pierwszego z zachowań składających się na czyn ciągły. Z uwagi na alternatywne ujęcie przesłanki określonej jako zachowanie „w wykonaniu tego samego zamiaru” oraz przesłanki odnoszącej się do „wykorzystania takiej samej sposobności”, w razie oparcia konstrukcji czynu ciągłego na przesłance subiektywnej, czyn ciągły obejmować może jedynie zachowania umyślne. Wykorzystane w art. 6 § 2 k.k.s. pojęcie „zamiar” interpretować należy zgodnie ze znaczeniem tego terminu **nadanym mu przez art. 4 § 1 i 2 k.k.s.** (por. wyrok SN z dnia 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99, LEX nr 37938).
31. Wprowadzenie do art. 6 § 2 k.k.s. dodatkowej, uzupełniającej przesłanki obiektywnej w postaci popełnienia dwóch lub więcej zachowań z wykorzystaniem takiej samej sposobności, stanowiącej alternatywę dla przesłanki subiektywnej, sprawia, że art. 6 § 2 k.k.s. **nie ogranicza się**, tak jak art. 12 k.k., **wyłącznie do zachowań objętych** umyślnością. Treść art. 6 § 2 k.k.s. nie wyklucza zatem możliwości konstruowania nieumyślnego czynu ciągłego [por. wyrok SN z dnia 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99, Prok. i Pr. 1999, nr 10, poz. 2; A. Wąsek, *Problemy z przestępstwem ciągłym* (w: *Problemy reformy prawa karnego*, pod red. T. Bojarskiego, E. Skrzęto-wicza, Lublin 1993, s. 83; wyrok SA w Katowicach z dnia 30 marca 2006 r., II AKa 80/06, LEX nr 191757; wyrok SN z dnia 1 lutego 2006 r., II KK 127/05, LEX nr 173663; postanowienie SN z dnia 1 kwietnia 2003 r., IV KZ 9/03, OSNwSK 2003, nr 1, poz. 685].
32. Działanie „w wykonaniu tego samego zamiaru” oznacza sytuację, w której sprawca chce popełnić dwa lub więcej zachowań lub też, przewidując możliwość ich popełnienia, na to się godzi. Czyn ciągły może być popełniony **zarówno z zamiarem bezpośrednim, jak i z zamiarem wynikowym**.

33. Wszelkie kwestie związane z elementem subiektywnym rozstrzygać należy identycznie jak w przypadku każdego przestępstwa umyślonego, które może być popełnione w obu postaciach umyślności. Ten sam zamiar stanowi zatem jeden z elementów znamion czynu ciągłego i podlega dowodzeniu w procesie karnym na zasadach ogólnych. Trafnie wskazuje Sąd Najwyższy, że zachowanie w wykonaniu tego samego zamiaru musi znajdować odzwierciedlenie w zgromadzonym w sprawie materiale dowodowym i zarazem brak podstaw do „**jakiegokolwiek dorozumianego czy domniemywanego przyjmowania działania**” w wykonaniu tego samego zamiaru (wyrok SN z dnia 1 lutego 2006 r., II KK 127/05, LEX nr 173663). Zachowanie w wykonaniu tego samego zamiaru stanowi bowiem jeden z określonych w ustawie karnej, konstytucyjnych warunków czynu ciągłego. Niewątpliwie działanie „w wykonaniu tego samego zamiaru” ustalać należy przede wszystkim na podstawie okoliczności obiektywnych.
34. Sformułowanie „w wykonaniu tego samego zamiaru” oznacza, że poszczególne zachowania składające się na czyn ciągły realizowane być muszą z identycznym zamiarem, takim samym w odniesieniu do każdego z nich, lecz niekoniecznie istniejącym z góry, a pojawiającym się sukcesywnie przy podejmowaniu każdego kolejnego zachowania (por. M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Czyn ciągły...*, s. 42; wyrok SN z dnia 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99, Prok. i Pr. 1999, nr 10, poz. 2). Mimo dokonanej modyfikacji opisu tego elementu czynu ciągłego poprzez rezygnację z warunku wykazywania, że sprawca działał „ze z góry powziętym zamiarem”, i poszerzenia zakresu zastosowania czynu ciągłego, ustawodawca, posługując się zwrotem „tego samego zamiaru”, nie naruszył warunku tożsamości zamiaru jako elementu spinającego poszczególne zachowania w jeden czyn ciągły. Uwzględniając różnicę między sformułowaniem „ten sam zamiar” oraz zwrotem „taki sam zamiar”, należy stwierdzić, że nie spełnia przesłanki subiektywnej czynu ciągłego przypadek, w którym sprawca podejmuje poszczególne zachowania z nowym, pojawiającym się przed rozpoczęciem kolejnych zachowań zamiarem. W takiej sytuacji sprawca działa co prawda z takim samym zamiarem, lecz w odniesieniu do każdego zachowania innym, co wyklucza spełnienie warunku tożsamości określonego w art. 6 § 2 k.k.s. [por. G. Bogdan (w:) *Kodeks karny skarbowy...*, 2007, s. 32; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 122]. Trafnie podkreśla się w piśmiennictwie, że aktualne brzmienie art. 6 § 2 k.k.s. przesądza o tym, iż warunkiem przyjęcia czynu ciągłego w oparciu o przesłankę subiektywną

jest wykazanie, że sprawca zrealizował poszczególne zachowania, działając z tym samym, nie zaś z takim samym zamiarem (por. T. Grzegorzcyk, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 122). Taka konstrukcja przesądza, że nie jest aktualnie wymagane, aby sprawca obejmował zamiarem w **chwili jego powzięcia wszystkie zindywidualizowane, co najmniej w ogólnym zarysie, zachowania, składające się na czyn ciągły** (por. wyrok SA w Łodzi z dnia 12 października 2000 r., II AKa 155/00, Prok. i Pr. 2001, nr 5, poz. 21; wyrok SN z dnia 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99, OSNPK 1999, nr 10, poz. 2), nie jest także konieczne wykazywanie, że zamiar ten istniał u sprawcy **w kształcie obejmującym wszystkie zachowania składające się na czyn ciągły albo przed przystąpieniem do działania, albo co najmniej w chwili podjęcia pierwszego zachowania składającego się na ciąg, lecz wystarczające jest, aby sprawca realizował przestępczy zamiar w kolejnych odsłonach czy też „na raty”, sukcesywnie** (postanowienie SN z dnia 9 marca 2006 r., V KK 271/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 50), musi być to jednak w każdym przypadku ten sam zamiar. Spełnia warunek subiektywny przewidziany w art. 6 § 2 k.k.s. sytuacja, w której sprawca dopuszcza się kilku zachowań z odnawiającym się w odniesieniu do każdego z nich zamiarem (por. wyrok SA w Łodzi z dnia 12 października 2000 r., II AKa 155/00, Prok. i Pr. 2001, nr 5, poz. 21). Nie wyklucza przyjęcia czynu ciągłego w oparciu o znamię subiektywne sytuacja, w której sprawca **„działa z jednym zamiarem, a ustalono, że decyzyje realizacji poszczególnych zachowań podejmował sukcesywnie, odrębnie do każdego zachowania”** (wyrok SA w Krakowie z dnia 19 października 2004 r., II AKa 213/04, KZS 2005, z. 1, poz. 11).

35. Nie spełnia kryterium czynu ciągłego ujętego jako zachowanie w wykonaniu tego samego zamiaru wypadek, gdy poszczególne zachowania sprawcy nie zostały objęte tym samym zamiarem, lecz zostały zrealizowane z takim samym, podejmowanym w odniesieniu do **każdego zachowania na nowo zamiarem**. Trafnie podkreśla się w piśmiennictwie w odniesieniu do przesłanki subiektywnej czynu ciągłego z art. 6 § 2 k.k.s., że nie spełnia tego kryterium ciągłości przypadek, w którym sprawca w odniesieniu do każdego z realizowanych zachowań podejmuje nowy zamiar, a jednocześnie poszczególne zachowania wykonywane są przy wykorzystaniu zmienionych okoliczności. Taka konfiguracja okoliczności towarzyszących realizacji poszczególnych zachowań przesądza, że nie zostaje spełnione kryterium subiektywne z uwagi na brak możliwości

przyjęcia działania w każdym przypadku w wykonaniu tego samego zamiaru i zarazem nie zostaje spełnione alternatywne kryterium obiektywne określone jako zachowanie „z wykorzystaniem takiej samej sposobności” (por. T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 122).

36. Obok znamienia subiektywnego nowelą z dnia 28 lipca 2005 r. ustawodawca wprowadził do konstrukcji czynu ciągłego opisaną w art. 6 § 2 k.k.s. dodatkową, alternatywną w stosunku do znamienia subiektywnego, kryterium ciągłości, ujętą jako zachowanie „z **wykorzystaniem takiej samej sposobności**”. Bez wątpienia ten warunek ciągłości nie jest związany z elementami charakteryzującymi subiektywne nastawienie sprawcy i nie wymaga wykazywania jakiegokolwiek stanu świadomości i woli sprawcy w odniesieniu do realizacji poszczególnych zachowań. Rozwiązanie to jest różnorodnie oceniane w piśmiennictwie, w którym z jednej strony wskazuje się, że taka regulacja, otwierająca konstrukcję czynu ciągłego na zachowania nieumyślne, mogłaby zostać uznana za wielce kontrowersyjną w prawie karnym kryminalnym, jednak w prawie karnym skarbowym z uwagi na ograniczoną rolę oceniana jest mniej kategorycznie (tak G. Bogdan, *Jedność i wielość zachowań i ocen prawnych...*, s. 5 i n.), z drugiej jednoznacznie stwierdza, że takie rozwiązanie – prowadząc do rozbicia konstrukcji czynu ciągłego między prawem karnym powszechnym i prawem karnym skarbowym – zasługuje na negatywną ocenę (tak A. Zoll, glosa do postanowienia SN z dnia 9 marca 2006 r., V KK 271/05..., s. 6 i n.; na postępujące różnicowanie konstrukcji prawa karnego powszechnego i prawa karnego skarbowego wskazuje także T. Grzegorzczuk, *O niektórych zmianach w materialnym prawie skarbowym w związku z nowelizacją kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.*, Prok. i Pr. 2006, nr 3, s. 7 i n.).
37. Przesłanka obiektywna umożliwiająca przyjęcie czynu ciągłego w sytuacji podjęcia poszczególnych zachowań z wykorzystaniem takiej samej sposobności prowadzi do znacznego poszerzenia zakresu zastosowania tej instytucji. Po pierwsze, w szerokim zakresie umożliwia przyjęcie czynu ciągłego w odniesieniu do zachowań umyślnych, które nawet jeżeli nie zostaną zrealizowane w wykonaniu tego samego zamiaru, lecz np. w wykonaniu takiego samego, pojawiającego się w odniesieniu do każdego zachowania na nowo zamiaru, to mogą stanowić czyn ciągły, jeżeli tylko poszczególne zachowania realizowane były z wykorzystaniem takiej samej sposobności. Wprowadzenie tego kryterium czynu ciągłego w znacznym stopniu marginalizuje

znaczenie przesłanki subiektywnej, ponieważ niezależnie od jej wąskiej interpretacji otwiera możliwość przyjęcia czynu ciągłego z uwagi na uwarunkowania obiektywne [zwraca na to uwagę G. Bogdan (w:) *Kodeks karny skarbowy...*, 2007, s. 32]. Po drugie, rozciąga konstrukcję czynu ciągłego w prawie karnym skarbowym na zachowania popełniane nieumyślnie.

38. Pojęcie „z wykorzystaniem takiej samej sposobności” nawiązuje do jednego z kryteriów przestępstwa ciągłego przyjmowanego w orzecznictwie i doktrynie w okresie obowiązywania k.k. z 1969 r. oraz u.k.s. z 1971 r. Niewątpliwie warunek ten związany jest z okolicznościami popełnienia każdego z zachowań, niestanowiącymi zarazem znamion czynu zabronionego realizowanego przez sprawcę. Taka sama sposobność określa okoliczności towarzyszące wypełnieniu poszczególnych zachowań, dotyczące warunków obiektywnych, w których dochodzi do ich realizacji. Niewątpliwie wykorzystanie tej samej sposobności oznacza w perspektywie deliktów skarbowych sytuację określającą np. warunki powstania i wypełnienia okresowych zobowiązań finansowych.
39. Określenie w art. 6 § 2 k.k.s. przesłanek czynu ciągłego w sposób odmienny od przyjętego w art. 12 k.k. (zob. uwagi zamieszczone powyżej) sprawia, że zakres zastosowania instytucji czynu ciągłego na gruncie prawa karnego skarbowego jest wyraźnie szerszy od zakresu zastosowania instytucji czynu ciągłego na gruncie prawa karnego powszechnego. Z czynem ciągłym w rozumieniu prawa karnego skarbowego oraz jednocześnie w rozumieniu prawa karnego powszechnego będziemy mieć do czynienia jedynie wówczas, gdy sprawca dopuszcza się dwóch lub więcej zachowań w wykonaniu z góry powziętego zamiaru. W takim bowiem przypadku spełnione są subiektywne kryteria ciągłości określone w art. 6 § 2 k.k.s. oraz w art. 12 k.k. Poza tym przypadkiem w razie popełnienia przez sprawcę dwóch lub więcej zachowań w wykonaniu tego samego zamiaru lub z wykorzystaniem takiej samej sposobności przesądzać będzie o spełnieniu przesłanek ciągłości w rozumieniu prawa karnego skarbowego przy jednoczesnym braku podstaw do przyjęcia ciągłości na gruncie prawa karnego powszechnego. Różnorodnie określone w przepisach art. 6 § 2 k.k.s. oraz w art. 12 k.k. kryteria ciągłości sprawiają, że instytucja ta ma na gruncie przepisów prawa karnego skarbowego niejednorodny charakter, czego konsekwencją jest stosunkowo szeroki krąg sytuacji, w których realizacji przesłanek czynu ciągłego z art. 6 § 2 k.k.s. nie będzie towarzyszyć spełnienie subiektywnego

kryterium czynu ciągłego przewidzianego w art. 12 k.k. *Prima facie* odmienności w zakresie zastosowania konstrukcji czynu ciągłego zdają się nie generować większych trudności, bowiem ciągłość co do zasady ma znaczenie z punktu widzenia podstaw odpowiedzialności przewidzianych w danym kodeksie. Stąd też odmienne granice ciągłości na gruncie kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego determinują przede wszystkim odmienne sposoby wartościowania na gruncie tych ustaw, prowadzonego jednak w sposób niezależny z jednej strony w sferze prawa karnego powszechnego, z drugiej w sferze prawa karnego skarbowego. Jednak nieco głębsze wejrzenie w istotę czynu ciągłego, a w szczególności dostrzeżenie, że czyn ciągły stanowi jedną z istotniejszych normatywnych podstaw wyznaczenia tożsamości czynu jako podstawy prawnokarnego wartościowania, ujawnia możliwe w tym zakresie komplikacje związane z instytucją zbiegu przepisów. Przyjmując, że zbieg przepisów oznacza sytuację konkurencji dwóch lub więcej wzorców normatywnych wyrażonych w dwóch lub więcej przepisach do oceny tego samego czynu, oraz uwzględniając fakt, iż w odniesieniu do zbiegu przepisów zaliczanych do prawa karnego powszechnego z jednej strony oraz przepisów prawa karnego skarbowego z drugiej ustawodawca przewidział szczególną regulację zawartą w art. 8 k.k.s., dostrzec można, że w razie spełnienia przesłanek ciągłości w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s., przy jednoczesnym niespełnieniu warunków ciągłości w rozumieniu art. 12 k.k., wystąpi przypadek, gdy z punktu widzenia prawa karnego skarbowego wartościowaniu podlegać będzie jeden, ten sam czyn, wyznaczony w oparciu o normatywne kryteria przewidziane w art. 6 § 2 k.k.s., zaś z punktu widzenia prawa karnego powszechnego wiele czynów, z uwagi na brak możliwości powiązania ich w jedną podstawę prawnokarnego wartościowania na podstawie art. 12 k.k. Rodzić to może poważne problemy związane z aplikacją konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych przewidzianej w art. 8 k.k.s. w razie braku możliwości rozstrzygnięcia zbiegu przepisów prawa karnego skarbowego i prawa karnego powszechnego poprzez skuteczne zastosowanie jednej z reguł wyłączenia wielości ocen w prawie karnym. W takim bowiem przypadku z perspektywy prawa karnego skarbowego wartościowaniu podlegać będzie jeden czyn ciągły, zaś z perspektywy prawa karnego powszechnego wiele czynów, przy czym z uwagi na tożsamość czasową wyznaczaną początkiem pierwszego oraz końcem ostatniego z zachowań objętych kłamrą ciągłości na gruncie prawa karnego skarbowego, niespełniających kryteriów ciągłości w prawie karnym powszechnym, ten sam czyn w rozumieniu prawa karnego

skarbowego wypełniać będzie przesłanki idealnego zbiegu w odniesieniu do dwóch lub więcej czynów w rozumieniu prawa karnego powszechnego. Wydaje się, że w takim przypadku przyjąć należy w konsekwencji zastosowania konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych z art. 8 k.k.s. jedno przestępstwo skarbowe oraz wielość przestępstw powszechnych, z których każde pozostaje w idealnym zbiegu z jednym przestępstwem skarbowym.

40. Warunkiem przyjęcia czynu ciągłego jest podjęcie dwóch lub więcej zachowań w krótkich odstępach czasu. Warunek ten nie został w żaden sposób doprecyzowany w odniesieniu do przestępstw lub wykroczeń skarbowych niepolegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej i w tym zakresie, identycznie jak na gruncie art. 12 k.k., znamię to ma niewątpliwie nieostry charakter (por. A. Zoll, *Problemy tzw. przestępstwa ciągłego w propozycjach projektu kodeksu karnego*, PS 1994, nr 6, s. 58; wyrok SN z dnia 5 kwietnia 2000 r., V KKN 41/00, Prok. i Pr. 2001, nr 2, poz. 3). W przypadku deliktów skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie warunek zbieżności czasowej zostanie spełniony wówczas, gdy odstęp pomiędzy poszczególnymi zachowaniami nie przekroczy 6 miesięcy. W konsekwencji w piśmiennictwie wskazuje się, że doprecyzowanie kryterium czasowego poprzez wskazanie, że za krótki uważa się okres do 6 miesięcy, nie odnosi się do innych niż polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie czynów (T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 123–124). Oznacza to, że w przypadku tej grupy zachowań konieczne jest dokonanie wykładni tego warunku zmierzającej do wyznaczenia granic czasowych, których przekroczenie prowadzić będzie do niespełnienia obiektywnego kryterium czynu ciągłego. Stąd też w tej części istotne znaczenie dla wykładni tej przesłanki czynu ciągłego mają wypowiedzi doktryny i orzecznictwa prezentowane na gruncie art. 12 k.k.
41. Niewątpliwie znaczenie dla przyjmowanego sposobu wykładni tej przesłanki czynu ciągłego ma metoda wykładni instytucjonalnej, wiążącej rezultaty czynności interpretacyjnych z odczytaniem sensu i istoty danej instytucji, której „znamiona” poddawane są procesowi wykładni. Podkreślić należy, że przepisy prawa, w tym przepisy prawa karnego, nie są autonomiczne językowo, zaś prawidłowe odkodowanie ich normatywnego sensu wymaga uwzględnienia kontekstu całości tekstu prawnego, w jakim znajduje się interpretowana jednostka leksykalna. Kontekst obejmuje zarówno elementy

ściśle językowe (tzw. kontekst wewnątrzdzaniowy i wokółdzaniowy), jak i kontekst instytucjonalny, obejmujący także założony przez ustawodawcę cel danej instytucji prawnej (zob. szerzej M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 143 i n.; T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, Kraków 1986, s. 40 i n.; P. Kardas, glosa do uchwały SN z dnia 9 czerwca 2006 r., I KZP 11/06, PS 2007, nr 2, s. 151 i n.).

42. Z uwagi na znaczenie kontekstu w procesie wykładni tego nieostro określonego kryterium czynu ciągłego wskazać należy na doprecyzowanie przez ustawodawcę tego elementu w odniesieniu do zachowań polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, w stosunku do których za krótki uważa się okres 6 miesięcy. To formuła ustawowa, jakkolwiek ograniczona wyłącznie do zachowań polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, sprawia, że w odniesieniu do warunku krótkich odstępów czasu mniejsze niż w przypadku art. 12 k.k. znaczenie na gruncie art. 6 § 2 k.k.s. mają okoliczności związane z pozostałymi elementami konstrukcyjnymi czynu ciągłego, w tym w szczególności kryterium subiektywnym, a także to, że konstrukcja czynu ciągłego nawiązuje do tzw. jednoczynowej koncepcji przestępstwa ciągłego. Obie wskazane wyżej okoliczności stanowią na gruncie art. 12 k.k. podstawę do zawężającej wykładni warunku zbieżności czasowej zachowań jako kryterium czynu ciągłego, wyrażającego się twierdzeniem, że z uwagi na konsekwencje czynu ciągłego, prowadzącego do uznania wielu zachowań za jeden czyn zabroniony i w konsekwencji stosowania do niego wprost zasad odpowiedzialności karnej określonych dla jednego przestępstwa, wymagane jest istnienie rzeczywistej zbieżności czasowej poszczególnych zachowań, która nie prowadzi do „przekroczenia rozsądnych granic jedności zachowania”, jako jednej i tożsamej podstawy prawnokarnej oceny (por. wyrok SA w Krakowie z dnia 10 maja 2000 r., II AKa 69/00, KZS 2000, z. 7, poz. 36). Z tego też względu granice czasowe czynu ciągłego w rozumieniu dopuszczalnych przedziałów czasowych pomiędzy poszczególnymi zachowaniami nie mogą być nadmiernie rozciągnięte.
43. Uwzględniając językowe znaczenie zwrotu „w krótkich odstępach czasu”, określającego coś, co ma małą długość w stosunku do typowej zwykłej długości, jest niedługie, trwające stosunkowo niedługi okres, zwięzłe (por. *Słownik języka polskiego*, pod red. M. Szymczyka, Warszawa 1999,

s. 432), oraz biorąc pod uwagę, że przymiotnik „krótki” ma charakter relatywny, względny (określa on bowiem czas trwania jakiegoś zdarzenia w relacji do typowej, zwykłej długości trwania takich zdarzeń), a także nie tracąc z pola widzenia kontekstu, w jakim na gruncie art. 6 § 2 k.k.s. występuje ten zwrot, należy stwierdzić, że w odniesieniu do tej konstrukcji trudno przyjąć za zasadne, iż krótkie odstępy czasu to **okres trwający od kilku minut do maksimum kilku lub kilkunastu dni** [tak też A. Zoll (w:) K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz do art. 1–116*, Kraków 1998, s. 130; uchwała SN z dnia 30 listopada 1972 r., VI KZP 44/72, OSNKW 1973, nr 2–3, poz. 20; wyrok SN z dnia 5 kwietnia 2000 r., V KKN 41/00, Prok. i Pr. 2001, nr 2, poz. 3; wyrok SA w Krakowie z dnia 10 maja 2000 r., II Aka 69/00, KZS 2000, z. 7–8, poz. 36; A. Zoll, glosa do postanowienia SN z dnia 9 marca 2006 r., V KK 271/05..., s. 7]. Co prawda taki sposób wykładni tego kryterium czynu ciągłego jest prezentowany w orzecznictwie Sądu Najwyższego wypracowanym na gruncie art. 12 k.k., w którym stwierdza się, że „**krótkie odstępy czasu**” to **przebieg obejmujący najwyżej kilkanaście dni**” (postanowienie SN z dnia 18 września 2003 r., III KK 159/02, LEX nr 81203), to nie można abstrahować od dającej się zaobserwować i wyraźnie dominującej w orzecznictwie sądów powszechnych, jak również w orzecznictwie Sądu Najwyższego tendencji do poszerzania granic czasowych instytucji czynu ciągłego. Początkowo poszerzanie zakresu zastosowania konstrukcji czynu ciągłego uzasadniano nieracjonalnością wyodrębniania jednego, oddalonego nieco bardziej czasowo fragmentu poza ramy czynu ciągłego, wskazując, że „występująca na wstępie działalności przestępczej, miesięczna rozpiętość czasu pomiędzy pierwszym i następnym (drugim) czynem, w sytuacji gdy kolejnych czynów sprawca dopuszczał się co kilka (niekiedy co drugi dzień) lub kilkanaście dni, nie dyskwalifikuje ustaleń o działaniu przez niego właśnie «w krótkich odstępach czasu». Przeciwnie, «oderwanie» tego jednego czynu od wszystkich pozostałych, popełnionych w podobny sposób i bez wątplenia w krótkich odstępach czasu, byłoby zabiegiem sztucznym i nieracjonalnym z punktu widzenia funkcji prawa karnego” (wyrok SN z dnia 5 kwietnia 2000 r., V KKN 41/00, LEX nr 50957). Później odstępy miesięczne, a nawet dłuższe, zaczęto uznawać za spełniające przesłankę czasową wymienioną w art. 12 k.k. już bez potrzeby szczególnego uzasadnienia (por. uchwała SN z dnia 21 listopada 2001 r., I KZP 29/01, OSNKW 2002, nr 1–2, poz. 2; wyrok SN z dnia 18 września 2003 r., III KK 294/03, LEX nr 152027; postanowienie SN z dnia 1 kwietnia 2003 r., IV KZ 9/03, LEX

nr 151894; wyrok SN z dnia 1 lutego 2006 r., II KK 127/05, BPK 2006, nr 4, poz. 1.2.8). Swoistym zwieńczeniem tendencji interpretacyjnej zmierzającej do rozciągnięcia czasowych ram instytucji czynu ciągłego jest wypowiedź Sądu Najwyższego z marca 2006 r., w której stwierdzono, że „nawet kilkumiesięczne przedziały czasowe pomiędzy kolejnymi zachowaniami sprawcy czynu ciągłego mogą być w określonych okolicznościach traktowane jako «krótkie odstępy czasu» w rozumieniu art. 12 k.k.” (postanowienie SN z dnia 9 marca 2006 r., V KK 271/05, OSNKW 2006, nr 5, poz. 50). Niezależnie od wskazywanych w niektórych judykatach szczególnych okoliczności uzasadniających poszerzenie warunku zbieżności czasowej czynu ciągłego podkreślić należy, że wykładnia tego elementu na gruncie art. 6 § 2 k.k.s. musi uwzględniać kontekst, w jakim zwrot „w krótkich odstępach czasu” występuje, w tym w szczególności brak w tym przepisie warunku działania ze z góry powziętym zamiarem, mającego istotne znaczenie dla wykładni zawężającej na gruncie art. 12 k.k., oraz wprowadzenie kryterium obiektywnego w postaci wykorzystania tej samej sposobności, wreszcie istotę zachowań opisanych w kodeksie karnym skarbowym. Wszystkie te okoliczności wskazują, że niezależnie od tego, iż zawarte w art. 6 § 2 k.k.s. sformułowanie „za krótki odstęp czasu uważa się okres do 6 miesięcy” ma charakter wyjątkowy i odnosi się do czynów polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, to nie sposób zakwestionować, że czyny stypizowane w kodeksie karnym skarbowym odnoszą się do regulacji związanych ze specyficznym dobrem prawnym (interesami finansowymi Skarbu Państwa i innych uprawnionych podmiotów), dotyczącym sfery, w której z uwagi na regulacje ustawowe zamachy realizowane są w specyficznych, niezależnych od sprawcy przedziałach czasowych. Tym samym przyjmując, że wprowadzenie tej szczególnej regulacji do kodeksu karnego skarbowego należy traktować jako rozwiązanie wyjątkowe, nie sposób zanegować, że stanowić ono może „wskazówkę interpretacyjną” dotyczącą sposobu wykładni zwrotu „krótkie odstępy czasu” na gruncie kodeksu karnego skarbowego. Dlatego też, przyjmując, że w odniesieniu do czynów polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustawodawca wprowadził wyjątkową regulację wskazującą na szerokie rozumienie przesłanki czasowej czynu ciągłego w odniesieniu do tej kategorii typów na gruncie kodeksu karnego skarbowego, konstatować można, że w odniesieniu do pozostałych przestępstw i wykroczeń skarbowych za krótki odstępy czasu należy uznać przedział od kilku dni do kilku tygodni. Nie ulega

bowiem wątpliwości, że z uwagi na wyjątkowość regulacji odnoszącej się do czynów polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej konieczna jest węższa wykładnia warunku opisanego jako zachowanie „w krótkich odstępach czasu” w odniesieniu do pozostałych deliktów skarbowych, a więc taka, w której uzasadniający przyjęcie czynu ciągłego odstęp pomiędzy poszczególnymi zachowaniami będzie krótszy niż wskazane wyjątkowo w art. 6 § 2 k.k.s. 6 miesięcy.

44. Warunkiem przyjęcia czynu ciągłego jest podjęcie dwóch lub więcej zachowań w krótkich odstępach czasu. Oznacza to, że znaczenie dla rozumienia tego zwrotu ma również rzeczownik „odstęp”. „Odstęp” to w ujęciu słownikowym odległość między dwoma zjawiskami, zdarzeniami, stała przerwa między kolejnymi etapami jakiegoś procesu lub między zdarzeniami, które się powtarzają (por. *Słownik języka polskiego PWN*, t. 3, wersja elektroniczna, s. 666).
45. **Odstęp czasu to zatem okres, jaki upływa między jednym a drugim zdarzeniem.** Przy czym w przypadku zjawisk składających się z większej ilości zdarzeń istotny jest czas przedzielający kolejno po sobie następujące zdarzenia, nie zaś przedział czasowy dzielący pierwsze i ostatnie zdarzenie. Z punktu widzenia czynu ciągłego **sformułowanie „w krótkich odstępach czasu” odnosi się do okresu, jaki upływa między kolejno następującymi po sobie zachowaniami.** Innymi słowy, „krótkie odstępy czasu” to odstępy między pierwszym a drugim zachowaniem, drugim a trzecim, trzecim a czwartym itd. Artykuł 6 § 2 k.k.s. wymaga więc istnienia więzi czasowej między poszczególnymi, następującymi kolejno po sobie zachowaniami, składającymi się na czyn ciągły, nie zaś więzi zachodzącej między pierwszym a ostatnim zachowaniem wchodzącym w skład ciągu. Przepis art. 6 § 2 k.k.s. w żaden sposób nie określa natomiast granic trwania całego czynu ciągłego. Trafnie wskazuje się przeto w orzecznictwie, że „przepis art. 6 § 2 k.k.s. wymaga więzi czasowej między poszczególnymi, następującymi po sobie zachowaniami, składającymi się na czyn ciągły, nie zaś więzi zachodzącej między pierwszym a ostatnim zachowaniem wchodzącym w skład czynu ciągłego” (postanowienie SN z dnia 20 marca 2013 r., III KK 409/12, LEX nr 1303274).
46. Przyjęcie, że zwrot „w krótkich odstępach czasu” rozumieć należy jako przedział czasowy wynoszący nie więcej niż kilka tygodni, bynajmniej nie oznacza, iż cały czyn ciągły rozciągać się może jedynie na kilkanaście dni.

Odległość nie większa niż kilkanaście dni musi być bowiem zachowana między poszczęólnymi zachowaniami składającymi się na ciąg. Jeśli warunek ten jest spełniony, tzn. między kolejno następującymi po sobie zachowaniami przy wielkiej liczbie zachowań (np. wynoszeniu przez rok każdego dnia z zakładu pracy pewnej liczby produkowanych tam przedmiotów), to odległość między pierwszym a ostatnim zachowaniem składającym się na czyn ciągły wynosić będzie rok. W żaden sposób nie naruszy to przesłanki podjęcia zachowań w krótkich odstępach czasu, bowiem między poszczęólnymi zachowaniami realizowanymi kolejno przesłanka ta będzie zachowana, a tylko ten przedział czasowy ma znaczenie z punktu widzenia znamion instytucji określonej w art. 6 § 2 k.k.s. Sprawcy będzie więc można przypisać czyn ciągły.

47. Przyjęty wyżej sposób rozumienia przesłanki „krótkich odstępów czasu” oznacza, że w przypadku przekroczenia odstępu kilku tygodni, a w odniesieniu do czynów polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie 6 miesięcy między jednym a drugim zachowaniem wykluczone jest przyjęcie czynu ciągłego nawet wówczas, gdy spełnione są pozostałe przesłanki czynu ciągłego określone w art. 6 § 2 k.k.s. (por. wyrok SN z dnia 5 kwietnia 2000 r., V KKN 41/00, Prok. i Pr. 2001, nr 2, poz. 3; wyrok SA w Krakowie z dnia 10 maja 2000 r., II AKa 69/00, KZS 2000, z. 7–8, poz. 36).
48. Czyn ciągły opisany w art. 6 § 2 k.k.s., podobnie jak jego odpowiednik z art. 12 k.k., określa **instytucję prawa karnego materialnego, nie zaś procesowego** (por. postanowienie SA w Katowicach z dnia 20 czerwca 2001 r., II AKo 92/01, Biul. Orz. SA w Katowicach 2001, nr 3, s. 11). Oznacza to, że **stosowanie tej instytucji uzależnione jest tylko i wyłącznie od spełnienia przez dwa lub więcej zachowań przesłanek określonych w art. 6 § 2 k.k.s.** Przyjęcie lub pominięcie instytucji czynu ciągłego w żadnej mierze **nie może być zależne od względów procesowych ani tym bardziej od pozaprocessowego uznania organów procesowych** (por. wyrok SN z dnia 21 czerwca 1989 r., V KRN 127/89, OSNPG 1990, nr 2, poz. 22).
49. W przypadku spełnienia przesłanek określonych w art. 6 § 2 k.k.s. „pominięcie niektórych zachowań z przyczyn procesowych lub z powodu trudności technicznych i w konsekwencji pozostawienie ich do odrębnego postępowania nie jest dopuszczalne” (postanowienie SA w Gdańsku z dnia 1 kwietnia 1992 r., II AKz 108/92, OSA 1992, z. 9, poz. 49).

50. **Stosowanie konstrukcji czynu ciągłego nie jest jedynie prawem, lecz obowiązkiem sądu orzekającego.** Wynika to jednoznacznie z materialno-prawnego charakteru tej instytucji prawnej, której celem jest m.in. stworzenie podstaw do uzyskania w trakcie procesu karnego pełnego obrazu społecznej szkodliwości podjętych przez sprawcę zachowań oraz dokonania łącznej ich oceny, co w sposób istotny wpływa na dokonanie prawidłowej kwalifikacji prawnej, a w konsekwencji odpowiedniego wymiaru kary (por. wyrok SN z dnia 18 stycznia 1983 r., IV KR 341/82, OSNPG 1983, nr 8, poz. 91).
51. Przyjęcie w odniesieniu do kilku zachowań konstrukcji czynu ciągłego prowadzi w zasadzie do identycznych prawnokarnych konsekwencji jak zastosowanie tzw. jednoczynowej koncepcji przestępstwa ciągłego [por. A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 180 i n.]; podobnie Sąd Najwyższy, wskazując, że rozwiązanie zawarte w art. 12 k.k. stanowi ustawowe odzwierciedlenie jednoczynowej koncepcji przestępstwa ciągłego ze wszystkimi wynikającymi z niej konsekwencjami materialnoprawnymi oraz procesowymi (por. postanowienie SN z dnia 29 marca 2006 r., I KZP 58/05, BPK 2006, nr 5, poz. 1.1.4; wyrok SN z dnia 15 września 2005 r., II KK 15/05, BPK 2005, nr 2, poz. 1.2.2; wyrok SN z dnia 15 listopada 2005 r., IV KK 258/05, OSNKW 2006, nr 4, poz. 35).
52. Artykuł 6 § 2 k.k.s. przesądza, że dwa lub więcej zachowań „uważa się za jeden czyn zabroniony”. **Wszelkie konsekwencje w zakresie zasad odpowiedzialności karnej są w przypadku przyjęcia czynu ciągłego identyczne jak w razie stwierdzenia, że znamiona danego typu czynu zabronionego zostały jednorazowo zrealizowane przez jedno zachowanie** (por. wyrok SN z dnia 26 marca 1999 r., IV KKN 28/99, Prok. i Pr. 1999, nr 10, poz. 2; postanowienie SA w Lublinie z dnia 12 września 2001 r., II AKO 161/01, OSA 2001, z. 12, poz. 90; wyrok SA w Warszawie z dnia 9 września 1998 r., II AKa 262/98, Apel. W-wa 1999, nr 2, poz. 6). Trafnie wskazuje się w orzecznictwie, że nie jest możliwe skorzystanie z podstawy nadzwyczajnego obostrzenia kary określonej w art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. w razie przyjęcia konstrukcji czynu ciągłego określonego w art. 6 § 2 k.k.s. „zgodnie z art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. sąd stosuje nadzwyczajne obostrzenie kary, jeżeli sprawca «uczynił sobie z popełnienia przestępstw skarbowych stale źródło dochodu». Kodeks karny skarbowy dla spełnienia tej przesłanki wymaga popełnienia co najmniej dwóch przestępstw skarbowych. Niemożliwe jest zatem

stosowanie wskazywanego przepisu wobec sprawcy przestępstwa skarbowego popełnionego w ramach czynu ciągłego – art. 6 § 2 k.k.s.” (wyrok SA w Gdańsku z dnia 25 czerwca 2015 r., II Aka 201/15, KSAG 2015, nr 4, poz. 232–249).

53. **Podstawę prawnokarnego wartościowania w razie zastosowania art. 6 § 2 k.k.s. stanowi kompleks dwóch lub więcej zachowań, traktowany jako jedna, integralna i nierozzerwalna całość.** Z punktu widzenia ocen prawnokarnych znaczenie ma suma zachowań, ujęta w całość granicami „jednego czynu zabronionego”. Oznacza to, że w przypadkach, gdy kwalifikacja prawna uzależniona jest od wartości mienia będącego przedmiotem zamachu, wielkości wyrządzonej szkody, wielkości te podlegają zsumowaniu [por. A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 179]. Trafnie wskazuje Sąd Najwyższy, że „czyn ciągły został uznany w przepisie art. 12 k.k. jako jeden czyn zabroniony i stanowi z punktu widzenia procesu karnego jednolitą całość. **Podstawą odpowiedzialności za ten czyn są wszystkie objęte znamieniem ciągłości zachowania, a granice wyznacza początek pierwszego i zakończenie ostatniego z zachowań**” (wyrok SN z dnia 15 września 2005 r., II KK 15/05, LEX nr 157549; wyrok SO w Zamościu z dnia 24 czerwca 2013 r., II Ka 450/13, LEX nr 1718272).
54. **Przyjęcie czynu ciągłego prowadzi do łącznej oceny wszystkich zachowań składających się na ciąg i dokonania łącznej kwalifikacji prawnej.** Konstrukcja ta stwarza więc podstawy do modyfikacji zakresu odpowiedzialności karnej. Jeśli poszczególne zachowania składające się na czyn ciągły oceniane łącznie wypełniają znamiona typu kwalifikowanego, oceniane zaś oddzielnie jedynie znamiona typu podstawowego, to przyjęcie czynu ciągłego skutkuje przyjęciem kwalifikacji na podstawie typu kwalifikowanego (tak m.in. uchwała SN z dnia 11 marca 1988 r., VI KZP 49/87, OSNKW 1988, nr 5–6, poz. 32; wyrok SN z dnia 5 maja 1976 r., V KR 233/75, OSNPG 1976, nr 7, poz. 62; wyrok SA w Lublinie z dnia 26 kwietnia 2000 r., II AKa 173/99, Prok. i Pr. 2000, nr 10, poz. 24). Podobnie, jeśli wszystkie zachowania spełniają znamiona przestępstwa, oceniane zaś samodzielnie realizują jedynie znamiona wykroczenia, czyn ciągły stwarza podstawę do przyjęcia kwalifikacji na podstawie typu opisującego przestępstwo (tak m.in. wyrok SN z dnia 19 października 1976 r., I KR 185/76, OSNPG 1977, nr 3, poz. 20, oraz postanowienie SN z dnia 18 czerwca 1996 r., I KZP 5/96, OSNKW 1996, nr 7–8, poz. 39). Identycznie należy

przyjąć jedno przestępstwo, jeżeli składające się na czyn ciągły zachowania wypełniają samodzielnie znamiona wykroczenia i przestępstwa (tak m.in. uchwała SN z dnia 29 grudnia 1977 r., VII KZP 50/77, OSNKW 1978, nr 1, poz. 3). Analogicznie trzeba przyjąć jedno przestępstwo popełnione w warunkach ciągłości, jeśli poszczególne zachowania samodzielnie nie wypełniają znamion przestępstwa ani wykroczenia, oceniane zaś łącznie prowadzą do realizacji znamion określonego w kodeksie karnym skarbowym typu czynu zabronionego [por. postanowienie SN z dnia 18 czerwca 1996 r., I KZP 5/96, OSNKW 1996, nr 7–8, poz. 39 oraz krytyczną głosę do tego orzeczenia P. Kardasa, Pal. 1997, z. 5–6, s. 271–281; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 179].

55. Przyjęcie czynu ciągłego stwarza podstawę do dokonywania łącznej oceny stopnia społecznej szkodliwości zachowań składających się na ciąg w świetle zasady wyrażonej w art. 1 § 2 k.k.s. Instytucja czynu ciągłego jest instytucją prawa karnego materialnego, której jednym z celów jest uwypuklenie wagi działalności przestępczej sprawcy i jej społecznej szkodliwości poprzez zapobieżenie rozdrabnianiu działania sprawcy na poszczególne fragmenty, co mogłoby zniekształcić obraz rozmiarów szkodliwości społecznej całego kompleksu zachowań objętych znamieniem ciągłości (tak m.in. wyrok SN z dnia 25 lutego 1986 r., III KR 523/85, OSNPG 1986, nr 11, poz. 151; uchwała SN z dnia 21 listopada 2001 r., I KZP 29/01, Biul. SN 2001, nr 11, poz. 22).
56. Ustalenie stopnia społecznej szkodliwości jako jednego z elementów decydujących o przestępności zachowania dokonywane jest w odniesieniu do całej, ujmowanej kompleksowo aktywności lub pasywności sprawcy. Oznacza to, że organ stosujący prawo nie może opierać się na ocenie poszczególnych zachowań, lecz jest **zobowiązany do dokonania oceny całościowej**. Innymi słowy, nawet jeśli poszczególne zachowania składające się na czyn ciągły mają znikomy stopień społecznej szkodliwości, przyjąć należy, że spełniony jest warunek przekroczenia progu znikomości społecznej szkodliwości, jeśli **ujęte łącznie wszystkie zachowania składające się na ciąg przekraczają ten próg** [por. A. Wąsek, *Czyn ciągły a przestępstwo ciągłe*, Pal. 1981, z. 10–12, s. 52 i 56; tenże (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 179; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 79; T. Dukiet-Nagórska, *W sprawie konstrukcji przestępstwa ciągłego*, NP 1983, nr 5, s. 87–88].

57. **Konstrukcja art. 6 § 2 k.k.s. dopuszcza stosowanie kumulatywnej kwalifikacji odniesionej do całego czynu ciągłego.** Konieczność zastosowania w procesie kwalifikacji prawnej z art. 7 k.k.s. wystąpi wówczas, gdy każde z zachowań składających się na czyn ciągły samodzielnie wypełnia znamiona innego typu czynu zabronionego i jednocześnie przy dokonywaniu łącznej oceny nie znajdują zastosowania tzw. reguły wyłączenia wielości ocen w prawie karnym [por. szerzej M. Dąbrowska-Kardas, P. Kardas, *Czyn ciągły...*, s. 29–30; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 180. Zob. też wyrok SN z dnia 31 października 1980 r., Rw 369/80, OSPiKA 1981, z. 12, poz. 227 z glosami W. Sierackiego, OSPiKA 1981, z. 12, poz. 227 i S. Łagodzińskiego, OSPiKA 1982, z. 3–4, poz. 36; wyrok SN z dnia 21 grudnia 1971 r., Rw 1367/71, OSNKW 1972, nr 4, poz. 72; wyrok SN z dnia 1 kwietnia 1982 r., II KR 46/82, OSNKW 1982, nr 7, poz. 47 z glosą M. Tarнавskiego, OSPiKA 1983, z. 7–8, poz. 160; wyrok SA w Łodzi z dnia 12 października 2000 r., II Aka 155/00, Prok. i Pr. 2001, nr 5, poz. 21].
58. Przyjęcie konstrukcji czynu ciągłego w sposób istotny wpływa na określenie czasu popełnienia przestęstwa. Oparcie odpowiedzialności karnej na całym kompleksie zachowań konstytuujących czyn ciągły sprawia, że podstawą odpowiedzialności za czyn zabroniony popełniany w warunkach ciągłości określonych w art. 6 § 2 k.k.s. są **wszystkie objęte znamieniem ciągłości zachowania stanowiące jeden czyn zabroniony, którego granice wyznacza początek pierwszego i zakończenia ostatniego z zachowań składającego się na czyn ciągły.** Oznacza to, że czyn ciągły realizowany jest w wyznaczonym przez początek pierwszego z zachowań oraz koniec ostatniego zachowania przedziale czasowym [por. A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 180–181; L. Gardocki, *Prawo karne*, Warszawa 2003, s. 147; uchwała SN z dnia 21 listopada 2001 r., I KZP 29/01, Prok. i Pr. 2001, nr 11, poz. 22; postanowienie SA w Katowicach z dnia 22 listopada 2001 r., II Aka 400/01, Biul. Orz. SA w Katowicach 2001, z. 4, s. 1; wyrok SN z dnia 15 września 2005 r., II KK 15/05, BPK 2005, nr 2, poz. 1.2.2]. Trafnie jednak podkreśla się w piśmiennictwie, że fakt, iż zachowania składające się na czyn ciągły są realizowane w określonym przedziale czasowym, niewątpliwie dobrze oddając istotę faktycznej podstawy odpowiedzialności za czyn ciągły, nie rozstrzyga problemu czasu popełnienia czynu ciągłego na gruncie prawa karnego, w którym zachodzi konieczność wyznaczenia momentu (konkretnego punktu na linii czasu), od którego, czy też w relacji do którego, obliczać należy określone skutki prawne (por. A. Marek, J. Lachowski,

Niektóre problemy wynikające z „jednoczynowości”..., s. 8, przypis 5). Podkreślić należy, że wchodzące w skład czynu ciągłego zachowania tracą, jak zasadnie wskazuje Sąd Najwyższy, swą „tożsamość” czasową (wyrok SN z dnia 15 listopada 2005 r., IV KK 258/05, OSNKW 2006, nr 4, poz. 35). W konsekwencji w odniesieniu do tych instytucji, dla których zasadnicze znaczenie ma wyznaczenie konkretnego punktu na osi czasu jako czasu popełnienia przestępstwa (np. dla instytucji przedawnienia), w przypadku czynu ciągłego składającego się z kilku **działań, czasem popełnienia przestępstwa będzie czas zakończenia ostatniego działania**. W przypadku czynu ciągłego, na który składa się kilka **zaniechań, czasem popełnienia przestępstwa będzie pierwszy moment, w którym sprawca nie miał już możliwości wypełnienia ciążącego na nim obowiązku określonego działania**. Trafnie wskazuje Sąd Najwyższy, że „za czas popełnienia przestępstw rozciągniętych w czasie, wieloczynowych, trwałych, a także o charakterze ciągłym, traktować należy ostatni moment działania sprawcy, w tym w czasie dokonania ostatniego z czynów składających się na realizację przestępstwa ciągłego” (wyrok SN z dnia 15 kwietnia 2002 r., II KKN 387/01, LEX nr 52943); identycznie SA w Krakowie, stwierdzając, że „kwalifikacja z art. 12 k.k. oznacza uznanie za jeden czyn zabroniony wielu działań podjętych w realizacji tego samego zamiaru. Ciągłość jako element czynu zabronionego oznacza, że za czas jego popełnienia przyjmuje się czas ostatniego zachowania objętego znamieniem ciągłości” (wyrok SA w Krakowie z dnia 19 grudnia 2003 r., II AKa 257/03, KZS 2004, z. 4, poz. 37). Jedynie pod warunkiem wskazania, że czas popełnienia czynu jest wyznaczany dla potrzeb instytucji, dla których konieczne jest wskazanie konkretnego punktu na osi czasu, za trafne uznać można stanowisko SA w Poznaniu stwierdzającego, że „jedynie końcowe zachowanie tj. ostatnie ze składających na czyn ciągły wyznacza czas popełnienia czynu ciągłego. W efekcie, tylko to ostatnie zachowanie określa koniec przestępstwa stanowiącego czyn ciągły” (wyrok SA w Poznaniu z dnia 26 marca 2013 r., II AKa 226/12, LEX nr 1369357).

59. Zagadnienia prawa międzyczasowego rozstrzygać należy w odniesieniu do czynu ciągłego, identycznie jak w przypadku przestępstwa popełnionego jednym zachowaniem.
60. W razie zmiany ustawy w trakcie realizacji czynu ciągłego, w sytuacji gdy pierwsze zachowanie objęte czynem ciągłym popełnione zostało w trakcie obowiązywania ustawy starej, a ostateczne zachowanie składające się na

czyn cięgly popełnione zostało po zmianie ustawy, należy uznać, że cały czyn cięgly popełniony został pod rządami nowej ustawy [por. A. Węsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 181]; identycznie SA w Krakowie, wskazując, że konsekwencją przyjęcia czynu ciągłego jest to, „że w razie zmiany ustawy w trakcie realizacji czynu ciągłego uważa się, iż cały czyn zabroniony został popełniony pod rządami ustawy nowej, więc reguły prawa międzyczasowego nie mają tu zastosowania” (wyrok SA w Krakowie z dnia 19 grudnia 2003 r., II AKa 257/03, KZS 2004, z. 4, poz. 37).

61. W przypadku wprowadzenia kryminalizacji zachowań składających się na czyn cięgly w trakcie jego realizacji, a więc w sytuacji, gdy pierwsze zachowanie składające się na czyn cięgly popełnione zostało w czasie, kiedy zachowania takie nie były zagrożone pod groźbą kary, natomiast ostatnie w chwili, kiedy obowiązywała już ustawa wprowadzająca karalność takich zachowań, kwestie odpowiedzialności za czyn cięgly rozstrzygać należy zgodnie z zasadą *nullum crimen sine lege* (art. 1 k.k.s. i art. 42 ust. 1 Konstytucji RP). Przyjęcie konstrukcji czynu ciągłego nie może prowadzić do przełamania zasady *lex retro non agit*. Oznacza to, że podstawę odpowiedzialności stanowić mogą tylko te zachowania, które zostały przez sprawcę podjęte już po wejściu w życie ustawy wprowadzającej ich kryminalizację [por. A. Zoll (w:) K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks...*, s. 132; A. Węsek, *Czyn cięgly...*, s. 52 i n.; tenże (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 818; T. Bojarski, *Przepęstwo cięgly*, PiP 1995, z. 3, s. 36; A. Zoll, *Problemy tzw. przepęstwa cięgly...*, s. 5].
62. W przypadku popełnienia czynu ciągłego przez sprawcę, który część zachowań składających się na czyn cięgly zrealizował przed ukończeniem 17 lat, pozostałe zaś już po ukończeniu lat 17, odpowiedzialność karna odnosić się może wyłącznie do tych zachowań, które zostały popełnione po ukończeniu przez sprawcę lat 17 [por. wyrok SN z dnia 3 grudnia 1984 r., V KRn 350/84, OSNPG 1985, nr 8, poz. 107; uchwała SN z dnia 16 stycznia 1976 r., VI KZP 35/76, OSNKG 1976, nr 3, poz. 39; wyrok SN z dnia 30 października 1982 r., IV KR 191/80, OSPiKA 1983, z. 5, s. 300–306; z częściowo aprobującą glosą A. Kaftala, OSPiKA 1983, z. 5, s. 300–306; A. Węsek, *Czyn cięgly...*, s. 54; tenże (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 182; T. Bojarski, *Przepęstwo...*, s. 36 i n.; M. Cieślak, *Polskie prawo karne. Zarys systemowego ujęcia*, wyd. 3, Warszawa 1995, s. 417; A. Marek, J. Lachowski, *Niektóre problemy wynikające z „jednoczynowości”...*, s. 8 i n.].

63. Kwestia możliwości stosowania do sprawcy czynu ciągłego okoliczności wyłączających winę występujących w trakcie realizacji czynu ciągłego rodzić może pewne problemy związane z faktem, że sprawca czynu ciągłego (podobnie jak sprawca przestępstwa trwałego lub przestępstwa o zbiorowo oznaczonym czynie) może znajdować się w stanie wyłączającym winę (np. w stanie niepczytalności) jedynie w trakcie popełniania niektórych zachowań składających się na czyn ciągły, przy jednoczesnym popełnieniu ostatniego zachowania objętego znamieniem ciągłości w stanie pełnej zdolności do zawinienia (np. w stanie pełnej poczytalności). Konstrukcja czynu ciągłego jako jednego i niepodzielnego czynu zabronionego wyklucza możliwość wydania orzeczenia uniewinniającego w odniesieniu do pewnych tylko zachowań objętych znamieniem ciągłości (por. M. Tarnawski, A. Wierciński, glosa do wyroku SN z dnia 10 kwietnia 1974 r., V KR 6/74, OSPiKA 1975, z. 7, s. 366–367; postanowienie SA w Katowicach z dnia 20 czerwca 2001 r., II AKo 92/01, Biul. Orz. SA w Katowicach 2001, z. 3, s. 11). Uniewinnienie możliwe byłoby jedynie wówczas, gdyby okoliczności wyłączające winę odnosiły się do całego czynu ciągłego lub gdyby sąd nie przyjął w odniesieniu do poddawanych prawnokarnej ocenie zachowań konstrukcji czynu ciągłego (por. T. Dukiet-Nagórska, *Wieloczynowe przestępstwo ciągłe, ciąg przestępstw czy czyn ciągły*, NP 1983, nr 5, s. 104 i n.). Konsekwencją przyjęcia czynu ciągłego jest więc konieczność rozstrzygnięcia kwestii odpowiedzialności karnej w odniesieniu do całego czynu ciągłego, z tym jednak koniecznym uzupełnieniem, że przypisanie odpowiedzialności za czyn ciągły nie może obejmować tych zachowań, które – gdyby poddawane były samodzielnej ocenie – stwarzałyby podstawę do wydania orzeczenia uniewinniającego (por. M. Cieślak, *Polskie...*, s. 418; A. Wąsek, *Czyn ciągły...*, s. 54). Artykuł 6 § 2 k.k.s. nawiązujący jednoznacznie do tzw. jednoczynowej koncepcji przestępstwa ciągłego nie wyklucza w takich przypadkach możliwości eliminacji przez sąd z opisu czynu tych fragmentów, które zostały popełnione przez sprawcę w stanie wyłączającym winę, powiązanej z odpowiednim uzasadnieniem takiego rozwiązania w uzasadnieniu orzeczenia (tak m.in. wyrok SN z dnia 2 marca 1984 r., III KR 28/84, OSNKW 1984, nr 9–10, poz. 99; wyrok SN z dnia 7 marca 1984 r., II KR 33/84, OSNKW 1984, nr 9–10, poz. 100; postanowienie SN z dnia 11 sierpnia 1992 r., Wz 106/92, OSNKW 1993, nr 1–2, poz. 11; uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 17 czerwca 1993 r., WZP 1/92, OSNKW 1994, nr 1–2, poz. 3). Czyn ciągły stanowi jedno przestępstwo, co przesądza, że **nie jest możliwe wydanie orzeczenia uniewinniającego z niektórych**

tylko zachowań objętych znamieniem ciągłości. Czyn ciągły uznany został w przepisie art. 12 k.k. jako jeden czyn zabroniony stanowiący jednolitą całość i dlatego podlegający osądowi jako jedno przestępstwo (wyrok SN z dnia 17 grudnia 2002 r., IV KK 371/02, LEX nr 75504). Przyjęcie jako podstawy kwalifikacji kilku zachowań czynu ciągłego sprawia, że „w sytuacji gdy wyniki przewodu sądowego nie stwarzają podstawy do uznania, że oskarżony dopuścił się przestępstwa ciągłego (czynu ciągłego – w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s.) w zakresie zarzucanym mu w akcie oskarżenia, sąd nie uniewinnia go z poszczególnych fragmentów przestępstwa ciągłego (czynu ciągłego), lecz **eliminując te fragmenty z opisu czynu w uzasadnieniu wyjaśnia, dlaczego przypisany oskarżonemu czyn ciągły nie obejmuje wszystkich pojedynczych zachowań składających się na przestępstwo ciągłe** (czyn ciągły)” [wyrok SN z dnia 2 marca 1984 r., III KR 28/84, OSNKW 1984, nr 9, poz. 89 z glosami T. Dukiet-Nagórskiej, NP 1985, nr 3, s. 94 i n., i A. Kaftala, OSPiKA 1985, z. 11, poz. 205; tak samo wyrok SN z dnia 16 grudnia 1971 r., IV KR 279/71, OSNPG 1972, nr 4, poz. 79; wyrok SN z dnia 13 stycznia 1984 r., III KR 356/82, niepubl.; K. Janczukowicz (opracowanie), *Kodeks karny z orzecznictwem*, Gdańsk 1996, teza 55 do art. 58 k.k. z 1969 r., s. 305; wyrok SN z dnia 19 października 1989 r., II KR 162/89, OSP 1991, z. 2, poz. 48 z glosą P. Konieczniaka, OSP 1991, z. 2, poz. 48; P. Kardas, *Okoliczności wyłączające przestępczość lub karalność zachowania a konstrukcja czynu ciągłego*, Prok. i Pr. 2008, nr 1, s. 5–31].

64. Popelnienie chociażby jednego z zachowań składających się na czyn ciągły po dacie określonej w akcie amnestyjnym wyłącza możliwość stosowania takiej ustawy do sprawcy całego czynu ciągłego. Należy podkreślić, że w przypadku czynu ciągłego przepisów ustaw amnestyjnych nie stosuje się do poszczególnych zachowań konstytuujących czyn ciągły, lecz do całego, ocenianego kompleksowo czynu ciągłego (por. wyrok składu 7 sędziów SN z dnia 25 lipca 1979 r., V KRN 147/79, OSNKW 1980, nr 3, poz. 26; postanowienie SA w Katowicach z dnia 22 listopada 1994 r., II AKz 245/94, OSA 1995, z. 3, poz. 15).
65. Ustawa amnestyjna sama z siebie nie stwarza podstaw do „dzielenia” czynu ciągłego na poszczególne zachowania wchodzące w jego skład tylko po to, aby można było zastosować przepisy o amnestii do poszczególnych zachowań (wyrok SN z dnia 29 lipca 1978 r., III KR 94/78, OSNPG 1979, nr 8, poz. 125).

66. Z istoty czynu ciągłego wynika **pozostawanie poszczególnych zachowań objętych znamieniem ciągłości w ścisłym związku podmiotowo-przedmiotowym. Czyn ciągły oparty jest** na założeniu materialnej niepodzielności przestępstwa, która przejawia się m.in. w tym, że bieg terminów przedawnienia karalności rozpoczyna się w chwili ukończenia ostatniego przestępnego zachowania się sprawcy (por. wyrok SN z dnia 29 stycznia 1992 r., II KRN 423/91, OSNKW 1992, nr 5–6, poz. 39; wyrok SN z dnia 15 listopada 1976 r., III KR 162/76, OSNKW 1977, nr 3, poz. 19 oraz A. Wąsek, *Czyn ciągły*..., s. 56).
67. Sąd Najwyższy identycznie wskazuje moment, od którego obliczać należy bieg terminów przedawnienia, odwołując się do materialnego charakteru konstrukcji przewidzianej w art. 12 k.k., którego **konsekwencją jest uznanie wszystkich objętych znamieniem ciągłości zachowań za jeden czyn zabroniony. Oznacza to, że jedynie krańcowe zachowanie, tj. ostatnie ze składających się na czyn ciągły, wyznacza czas popełnienia czynu ciągłego.** „W efekcie, tylko ostatnie zachowanie określa koniec czynu ciągłego i od tego zachowania rozpoczyna się bieg przedawnienia karalności przestępstwa stanowiącego czyn ciągły” (wyrok SN z dnia 27 października 2005 r., IV KK 226/05, BPK 2005, nr 11, poz. 1.2.5).
68. Kwestie związane z ustaleniem, czy czyn ciągły został popełniony w okresie próby, wyznaczonym w związku z popełnieniem innego przestępstwa, w stosunku do którego zastosowano instytucję warunkowego umorzenia postępowania karnego, warunkowego zawieszenia wykonania kary lub warunkowego przedterminowego zwolnienia, rozstrzygać należy identycznie jak w przypadku przestępstwa popełnionego jednym zachowaniem. Jeśli zatem sprawca podjął pierwsze zachowanie składające się na czyn ciągły w okresie trwania próby związanej z zastosowaniem jednej z wymienionych wyżej instytucji, natomiast ostatnie zachowanie objęte ciągłością zostało zakończone już po upływie tego okresu, to przyjąć należy, że sprawca popełnił cały czyn ciągły po zakończeniu próby. Wyklucza to możliwość stosowania w stosunku do sprawcy czynu ciągłego negatywnych konsekwencji związanych z popełnieniem przestępstwa w okresie próby.
69. Przyjęcie konstrukcji czynu ciągłego jako jednego czynu zabronionego przesądza **o konieczności stosowania do tej konstrukcji procesowej zasady *ne bis in idem procedatur*. Zasada ta wiąże także i w tych wypadkach,**

gdy po osądzeniu czynu ciągłego ujawnione zostaną dalsze zachowania, które zostały popełnione przez sprawcę w ramach czasowych wyznaczonych przez przypisany mu czyn ciągły. Czyn ciągły, będący jednym zniem zabronionym, stanowi z punktu widzenia procesu karnego jednolitą całość i ma do niego odniesienie zasada niepodzielności przedmiotu procesu karnego i podstawy odpowiedzialności karnej. W przypadku czynu ciągłego podstawę odpowiedzialności stanowią wszystkie objęte znamienniem ciągłości zachowania. Jej granice wyznaczają więc początek pierwszego i zakończenie ostatniego z zachowań składających się na czyn ciągły. Prawomocne zakończenie postępowania karnego, którego przedmiotem był czyn ciągły, oznacza więc, że nie jest możliwe prowadzenie innego postępowania co do zachowań popełnionych przez sprawcę w okresie wyznaczonym przez początek pierwszego i zakończenie ostatniego zachowania składającego się na czyn ciągły, byłoby to bowiem postępowanie karne „co do tego samego czynu tej samej osoby” [por. Z. Gostyński (w:) J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z. Gostyński, S.R. Przyjemski, R.A. Stefański, S. Zabłocki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, pod red. Z. Gostyńskiego, Warszawa 1998, s. 210–213; A. Kaftal, *Przestęstwo ciągłe w polskim prawie karnym*, Warszawa 1985 s. 174; tenże, *Obowiązywanie zasady ne bis in idem przy przestępstwie ciągłym*, Pal. 1964, z. 3–4, s. 72 i n.; tenże, glosa do wyroku SN z dnia 8 kwietnia 1966 r., VI KO 42/62, OSNKW 1966, nr 7, poz. 69, s. 812 i n.; A. Murzynowski, glosa do uchwały SN z dnia 26 września 1979 r., VI KZP 4/79, NP 1980, nr 7–8, s. 259 i n.; postanowienie SA w Katowicach z dnia 20 czerwca 2001 r., II AKo 92/01, Biul. Orz. SA w Katowicach 2001, z. 3, s. 11; uchwała SN z dnia 21 listopada 2001 r., I KZP 29/01, Biul. SN 2001, nr 11, poz. 22]. Stanowisko, wedle którego zasada *ne bis in idem* odnosi się do całego czynu ciągłego, prezentowane jest także w orzecznictwie Sądu Najwyższego, w którym wskazuje się, że „przyjęcie tej konstrukcji czynu ciągłego przesądza o konieczności stosowania zasady *ne bis in idem procedatur* wyrażonej w art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., stwierdzającej, iż nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy postępowanie karne co do tego samego czynu tej samej osoby zostało prawomocnie zakończone” (wyrok SN z dnia 15 września 2005 r., II KK 15/05, BPK 2005, nr 2, poz. 1.2.2; wyrok SN z dnia 15 listopada 2005 r., IV KK 258/05, OSNKW 2006, nr 4, poz. 35). Podkreślić należy, że „**prawomocne skazanie za czyn ciągły (art. 12 k.k.) stoi na przeszkodzie, ze względu na treść art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., ponownemu postępowaniu o później ujawnione zachowania, będące elementami tego czynu, które**

nie były przedmiotem wcześniejszego osądzenia, niezależnie od tego, jak ma się społeczna szkodliwość nowo ujawnionych fragmentów czynu ciągłego do społecznej szkodliwości zachowań uprzednio w ramach tego czynu osądzonych” (uchwała SN z dnia 21 listopada 2001 r., I KZP 29/01, OSNKW 2002, nr 1–2, poz. 2). W świetle przedstawionych wyżej uwag za budzące wątpliwości uznać należy stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uchwale z dnia 15 czerwca 2007 r. (I KZP 15/07, OSNKW 2007, nr 7–8, poz. 55), zgodnie z którym na gruncie konstrukcji czynu ciągłego zachodzi konieczność rozróżnienia skutków wyroków skazujących lub warunkowo umarzających postępowanie karne od skutków orzeczeń uniewinniających. W świetle przedstawionej w tej uchwale koncepcji wyroki skazujące oraz warunkowo umarzające postępowanie karne pociągają za sobą konsekwencje w postaci związania powagą rzeczy osądzonej w odniesieniu do całego czynu ciągłego. Przesądza to, że „prawomocne skazanie rodzi powagę rzeczy osądzonej tylko w takim zakresie, w jakim sąd orzekł o odpowiedzialności karnej za zachowania będące przedmiotem zarzutu. Jedynie wówczas, gdy sąd uznał, że objęte jednolitym zamiarem zachowania oskarżonego stanowią jeden czyn zabroniony w rozumieniu art. 12 k.k. [odpowiednio: art. 6 § 2 k.k.s. – dop. P.K.], zakres powagi rzeczy osądzonej wyznaczany jest ustalonym w wyroku skazującym lub warunkowo umarzającym czasem jego popełnienia” (uchwała SN z dnia 15 czerwca 2007 r., I KZP 15/07, OSNKW 2007, nr 7–8, poz. 55). W odniesieniu do wyroków uniewinniających w uzasadnieniu powołanej wyżej uchwały stwierdzono, że dochodzi wówczas do związania powagą rzeczy osądzonej jedynie w odniesieniu do jednostkowych czynów, nie zaś całego czynu ciągłego, bowiem „tylko w kwestii odpowiedzialności za te właśnie czyny sąd orzeka”. Stanowisko to oparte jest – jak należy przypuszczać – na odmiennym rozumieniu istoty normatywnej konstrukcji czynu ciągłego, która w przypadku wyroków skazujących lub warunkowo umarzających postępowanie odczytywana jest wedle reguł wykładniczych nawiązujących do jednoczynowej koncepcji przestępstwa ciągłego, zaś w odniesieniu do wyroków uniewinniających w sposób charakterystyczny dla rozumienia wieloczynowej koncepcji przestępstwa ciągłego. Rozwiązanie to nie uwzględnia również znaczenia konstrukcji czynu ciągłego dla wyznaczania granic tożsamości czynu na etapie konstruowania skargi uprawnionego oskarżyciela oraz konsekwencji wynikających z przyjęcia tożsamości czynu obejmującej wszystkie zachowania składające się na czyn ciągły w zakresie zasady niezmienności i niepodzielności przedmiotu procesu karnego oraz

podstaw wydania orzeczenia uniewinniającego. Opiera się także w części na mocno już dzisiaj zapóźnionej koncepcji naturalnej jedności czynu oraz pozaprawnych metod wyznaczania granic jego tożsamości (zob. szerzej w tej kwestii P. Kardas, *Res iudicata a konstrukcja czynu ciągłego*, CzPKiNP 2007, z. 2; M. Rusinek, *W sprawie uniewinnienia od zarzutu czynu ciągłego – w związku z artykułem P. Kardasa „Res iudicata a konstrukcja czynu ciągłego”*, CzPKiNP 2007, z. 2; A. Wojtaszczyk, W. Zontek, *Czy art. 12 k.k. jest ciągłym problemem?*, CzPKiNP 2007, z. 2; J. Giezek, *O powadze rze-czy osądzonej w ramach konstrukcji czynu ciągłego. Uwagi na marginesie uchwały SN z dnia 15 czerwca 2007 r.*, CzPKiNP 2008, z. 1).

70. Konstrukcja czynu ciągłego **nie stwarza żadnych podstaw do nadzwyczajnego wymiaru kary za czyn ciągły.**
71. Czyn ciągły jest popełniany od chwili rozpoczęcia przez sprawcę pierwsze-go zachowania do momentu zakończenia ostatniego zachowania objętego znamieniem ciągłości. Jeżeli w tym okresie zapadł wyrok skazujący za inne przestęstwo, nie jest dopuszczalne wydanie wyroku łącznego, który by wymierzał karę łączną za wszystkie te zachowania (postanowienie SA w Krakowie z dnia 14 sierpnia 1997 r., II AKz 178/97, KZS 1997, z. 6, poz. 43; tak samo wyrok SN z dnia 10 sierpnia 1988 r., V KRN 160/88, OSNPG 1989, nr 2, poz. 20).
72. Wyrażona w art. 6 § 2 k.k.s. konstrukcja czynu ciągłego stanowi instytucję prawa karnego materialnego o daleko idących implikacjach procesowych (por. A. Marek, *Prawo...*, s. 216; W. Zalewski, *Przestęstwo...*, s. 76 i n.). Przesądza to, że w przypadku spełnienia przesłanek przewidzianych w art. 12 k.k. **sąd jest zobowiązany do powołania art. 6 § 2 k.k.s. jako jednego z elementów wyznaczających podstawę kwalifikacji prawnej** [por. J. Giezek (w:): *Kodeks karny...*, s. 81]. Dla zastosowania konstrukcji czynu ciągłego nie ma znaczenia to, czy jej wykorzystanie w konkretnym układzie okoliczności faktycznych pociągnie za sobą korzystne czy też niekorzystne konsekwencje dla sprawcy wielu zachowań (por. W. Zalewski, *Przestęstwo ciągłe de lege lata i de lege ferenda*, Prok. i Pr. 2003, nr 4, s. 76 i n.; A. Marek, *Prawo...*, s. 216). W pełni aktualny na gruncie art. 12 k.k. jest pogląd Sądu Najwyższego, wedle którego **„ciągłość czynu stanowi szczególne znamię przestęstwa i dlatego zawsze musi znaleźć odzwierciedlenie w kwalifikacji prawnej”** [wyrok SN z dnia 17 października 1972 r.,

Rw 1001/72, niepubl.; *Kodeks karny z orzecznictwem*, Gdańsk 1996, teza 29 do art. 58 k.k. z 1969 r., s. 299; zob. też A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 184; R.A. Stefański, glosa do wyroku SA w Krakowie z dnia 11 stycznia 1996 r., II AKr 358/95, WPP 1996, nr 3–4, poz. 131, s. 132; A. Zachuta, *Przestępstwo ciągle – czyn ciągły i ciąg przestępstw*, PS 2003, nr 3, s. 67].

73. **Artykuł 6 § 2 k.k.s. nigdy natomiast nie wystąpi w części wyroku określającej podstawę wymiaru kary.** Przepis ten w żaden sposób nie modyfikuje bowiem ustawowego zagrożenia, w związku z czym wymiar kary za czyn ciągły ustala się na podstawie przepisu części szczególnej, w którym zawarte są ustawowe granice kary. Powoływanie art. 12 k.k. w tej sytuacji uznać należy za zbędne (por. wyrok SN z dnia 10 marca 1997 r., III KKN 254/96, Prok. i Pr. 1997, nr 7–8, poz. 13; wyrok SN z dnia 17 października 1972 r., Rw 1001/72, niepubl.; *Kodeks karny z orzecznictwem*, Gdańsk 1996, teza 29 do art. 58 k.k. z 1969 r., s. 299; wyrok SA w Krakowie z dnia 4 listopada 1993 r., II AKr 127/93, KZS 1993, z. 12, poz. 21; wyrok SA w Krakowie z dnia 11 stycznia 1996 r., II AKr 358/95, KZS 1996, z. 1, poz. 37; A. Zachuta, *Przestępstwo ciągle...*, s. 67 i n.).

Art. 7. § 1. Jeżeli ten sam czyn wyczerpuje znamiona określone w dwóch albo więcej przepisach kodeksu, przypisuje się tylko jedno przestępstwo skarbowe lub tylko jedno wykroczenie skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów.

§ 2. W wypadku określonym w § 1 sąd wymierza karę na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą, a jeżeli zbiegające się przepisy przewidują zagrożenia takie same – na podstawie przepisu, którego znamiona najpełniej charakteryzują czyn sprawcy. Nie stoi to na przeszkodzie orzeczeniu także innych środków przewidzianych w kodeksie na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów.

Uwagi ogólne

1. Przepis art. 7 k.k.s. zawiera regulację określającą sposób postępowania w sytuacjach, gdy ten sam czyn wyczerpuje znamiona określone w dwóch lub więcej przepisach kodeksu karnego skarbowego. Posługując się sformułowaniem „ten sam czyn” wykorzystanym w art. 6 § 1 k.k.s., zawiera doprecyzowanie wyrażonej w nim zasady zakazu multiplikacji przestępstw

lub wykroczeń skarbowych w wyniku wielokrotnego wartościowania tego samego zachowania w kontekście różnych typów czynu zabronionego. Trafnie przeto wskazuje się w piśmiennictwie, że znaczenie zakazu multiplikacji wyrażonego w art. 6 § 1 k.k.s. ujawnia się przede wszystkim wówczas, gdy występuje konkurencja ocen prawno-karnych do tego samego czynu [por. J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 92; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 154; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 161 i n. oraz powołana tam literatura przedmiotu i orzecznictwo]. Komentowany przepis służy zatem do rozstrzygania przypadków zbiegu przepisów ustawy, określając preferowany przez ustawodawcę sposób postępowania, gwarantujący przestrzeganie wyrażonego w art. 6 § 1 k.k.s. zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych w wyniku multiplikacji ocen prawno-karnych. Dodać można, że przepis art. 7 k.k.s. stanowi konieczne uzupełnienie zasady wyrażonej w art. 6 § 1 k.k.s., bowiem bez wysłowienia w ustawie karnej dyrektywy określającej sposób postępowania w wypadku konkurencji (zbiegu) ocen prawno-karnych do tego samego czynu rozwiązanie zbiegu opierać musiałoby się na ogólnych zasadach, które prowadzą w takim przypadku do multiplikacji przestępstw wynikającej z wielości ocen (zob. szerzej P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 177 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 171 i n.). Treść art. 7 k.k.s. – nawiązując do regulacji zawartej w art. 6 § 1 k.k.s. przesądzającej, że „jeden (ten sam) czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo, co oznacza, że liczba przypisanych sprawcy przestępstw nie może przekraczać liczby popełnionych przez niego czynów” (postanowienie SN z dnia 21 stycznia 2009 r., V KK 231/08, BPK 2009, nr 3, poz. 83) – określa sposób postępowania w przypadkach zbiegu przepisów służący do zbudowania podstawy kwalifikacji prawnej o złożonej strukturze obejmującej elementy wyrażone we wszystkich zbiegających się przepisach. Służy zatem do rozwiązania kolizji norm sankcjonujących, która w obszarze prawa karnego co do zasady, jak trafnie podkreśla się w piśmiennictwie, nie ma charakteru faktycznego, lecz podłoże aksjologiczne, wynikające z przyjmowanego założenia, że ten sam czyn może stanowić tylko jednokrotną podstawę odpowiedzialności karnej sprawcy [por. W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy w prawie karnym* (w:) *Zbieg przepisów oraz zbieg przestępstw w polskim prawie karnym*, pod red. J. Majewskiego, Toruń 2006, s. 73 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.].

2. **Przepis art. 7 k.k.s. odnosi się wyłącznie do przypadków zbiegu przepisów zawartych w kodeksie karnym skarbowym i w tym też znaczeniu służy wyłącznie do rozstrzygania zbiegu przepisów o charakterze wewnętrznym.** Z tej perspektywy ma identyczny zakres zastosowania jak przepis art. 6 § 1 k.k.s. wyrażający zasadę zakazu multiplikacji przestępstw i wykroczeń skarbowych (co do pojęcia „wewnętrzny” oraz „zewnątrzny” zbieg przepisów zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 161 i n.). **Poza zakresem regulacji art. 7 k.k.s. pozostają wszelkie inne odmiany zbiegu przepisów, w tym w szczególności zbiegi przepisów określonych w innych niż kodeks karny skarbowy ustawach oraz zbiegi przepisów kodeksu karnego skarbowego z przepisami innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną.** Trafnie przeto wskazuje się w orzecznictwie, że zawarta w art. 6 § 1 k.k.s. zasada zakazu multiplikacji przestępstw budowanych na tym samym czynie sprawcy oraz stanowiąca jej dopełnienie konstrukcja kumulatywnej kwalifikacji wyrażona w art. 7 k.k.s. nie odnoszą się do przypadków zbiegu przepisów kodeksu karnego skarbowego oraz kodeksu karnego (por. A. Marek, *Kodeks karny...*, s. 139–140). W odniesieniu do tego rodzaju zbiegu w zależności od jego charakteru zastosowanie znajdzie albo tylko jeden z konkurujących do ocenianego czynu przepisów ustawy (wówczas gdy zbieg uznany zostanie za tzw. zbieg pozorny lub tzw. zbieg pomijalny), albo wykorzystane zostaną łącznie wszystkie zbiegające się przepisy, stanowiące podstawę przypisania sprawcy tylu przestępstw, ile zakresów zastosowania norm sankcjonujących zrealizowanych zostało przez ten sam czyn tego samego sprawcy (w razie uznania zbiegu za tzw. zbieg rzeczywisty). Odnosząc się do tego zagadnienia w kontekście konstrukcji oszustwa opisanej w art. 286 § 1 k.k. oraz konstrukcji oszustwa skarbowego określonego w art. 76 § 1 k.k.s., Sąd Najwyższy podkreślił, iż „nawet gdyby przyjąć, że zachowania oskarżonego wyczerpały znamiona występku z 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., to w niniejszej sprawie zachodziłby idealny zbieg przepisów ustawy, przewidziany w art. 8 § 1 k.k.s.” (wyrok SN z dnia 12 lipca 2007 r., IV KK 171/07, LEX nr 310235; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 294 i n.; odmienne stanowisko przedstawił Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, LEX nr 503265, stwierdzając, że reguły wyłączania wielości ocen w prawie karnym „służą do rozwiązywania problemu zbiegu skutkującego na gruncie prawa karnego skarbowego konstrukcją z art. 7 k.k.s., a na gruncie prawa karnego powszechnego konstrukcją art. 11 § 2 k.k., nie można

zaś ich stosować przy rozstrzyganiu o istnieniu idealnego zbiegu przestępstw, o jakim mowa w art. 8 k.k.s.” – identyczne stanowisko przedstawione w uchwale SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 19/12, OSNKW 2013, nr 2, poz. 13; postanowieniu SN z dnia 24 stycznia 2013 r., I KZP 21/12, OSNKW 2013, nr 2, poz. 14; postanowieniu SN z dnia 15 listopada 2013 r., II KK 295/13, LEX nr 1391781; wyroku SA w Katowicach z dnia 16 stycznia 2014 r., II AKa 195/13, LEX nr 1422354; wyroku SA w Katowicach z dnia 8 sierpnia 2014 r., II AKa 200/14, LEX nr 1500762). Dodać należy, że użyte w powołanym wyroku SN z dnia 12 lipca 2007 r. sformułowanie „zachowania oskarżonego wyczerpywały znamiona występku z art. 286 § 1 k.k. oraz art. 76 § 1 k.k.s.” rozumieć należy jak stwierdzenie, że zbieg tych przepisów ma charakter realny (rzeczywisty, uwzględniany), a innymi słowy, iż ujawniającej się *prima facie* konkurencji nie udało się rozstrzygnąć poprzez wykorzystanie jednej z reguł wyłączania wielości ocen w prawie karnym. Odmienne kwestię tę rozstrzygnął Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 8 kwietnia 2009 r., przesądzając, że do przypadku zbiegu uregulowanego w art. 8 k.k.s. nie znajdują zastosowania reguły wyłączania wielości ocen w prawie karnym.

3. **Przepis art. 7 k.k.s. określa sposób rozstrzygania zbiegu dwóch lub więcej przepisów określających przestępstwa skarbowe; zbiegu dwóch lub więcej przepisów określających wykroczenia skarbowe oraz zbiegu przepisów określających przestępstwo skarbowe oraz wykroczenie skarbowe.** Odnosi się zatem do dwóch odmian wewnętrznego zbiegu jednorodnego przepisów kodeksu karnego skarbowego, tj. zbiegu dwóch lub więcej przepisów określających znamiona przestępstwa skarbowego oraz zbiegu dwóch lub więcej przepisów określających znamiona wykroczenia skarbowego, a także do różnorodnego zbiegu przepisów określających znamiona przestępstwa skarbowego oraz wykroczenia skarbowego (określanego także w orzecznictwie jako zbieg o mieszanym charakterze – uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91). **Rozstrzyga więc wszystkie odmiany tzw. wewnątrzkodeksowego zbiegu przepisów ustawy** (zob. uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91; por. też H. Skwarczyński, *Zbieg czynów karalnych i zbieg przepisów w prawie karnym skarbowym a właściwość organów postępowania przygotowawczego*, WPP 2005, nr 3, s. 118 i n.; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 125–126; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 362 i n.).

4. Konstrukcja wyrażona w art. 7 k.k.s. nawiązuje do rozwiązania obowiązującego w obszarze prawa karnego powszechnego od 1970 r. (art. 10 k.k. z 1969 r.), obecnie wyrażanego w art. 11 k.k. Na podobieństwo konstrukcyjne art. 7 k.k.s. i art. 11 k.k. wskazuje się jednoznacznie w orzecznictwie, akcentując, że komentowany przepis wyraża konstrukcję kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy analogiczną do unormowań kodeksu karnego (uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91; identyczne stanowisko zajął SN w wyroku z dnia 17 lipca 2002 r., III KK 165/02, OSNKW 2002, nr 9–10, poz. 68; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 477 i n.).
5. **Przepis art. 7 k.k.s. ma charakter ustawowej dyrektywy interpretacyjnej określającej** sposób przeprowadzenia, sekwencję i charakter czynności interpretacyjnych podejmowanych w przypadkach realnego (rzeczywistego) zbiegu przepisów ustawy do tego samego czynu. W tym też sensie określa preferowany przez ustawodawcę sposób rozstrzygania kwestii zbiegu przepisów, eliminując możliwość wykorzystywania w odniesieniu do zbiegu wewnętrznego przepisów kodeksu karnego skarbowego innych znanych doktrynie i orzecznictwu sposobów rozstrzygania zbiegu (zob. szerzej co do charakteru bliźniaczego dla art. 7 k.k.s. przepisu art. 11 k.k. P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 177 i n.; W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 73 i n.; T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 125 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 477 i n.).
6. Oczywiście konsekwencją przydania art. 7 k.k.s. statusu ustawowej dyrektywy interpretacyjnej jest objęcie treścią omawianego przepisu także **specyficznej reguły kolizyjnej** rozstrzygającej podstawę kwalifikacji prawnej ocenianego czynu, która opiera się na zbudowanym ze wszystkich zbiegających się przepisów typie czynu zabronionego przy jednoczesnym wyłączeniu zastosowania do ocenianego czynu typów czynu zabronionego określonych w zbiegających się przepisach (zob. szerzej P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 184 i n.).
7. Podstawą zastosowania regulacji zawartej w art. 7 k.k.s. jest stwierdzenie, że przedmiotem prawnokarnego wartościowania jest „**ten sam czyn**”. Oznacza to, iż warunkiem wykorzystania dyrektywy interpretacyjnej wyrażonej

w komentowanym przepisie jest uprzednie stwierdzenie tożsamości poddawanego prawnokarnemu wartościowaniu czynu, a więc ustalenie, że przedmiotem oceny w konkretnym przypadku jest „ten sam czyn” tego samego sprawcy, stanowiący jedną całość i będący jednolitą i niepodzielną podstawą oceny. Kwestię kryteriów wyznaczania tożsamości rozstrzyga art. 6 § 1 k.k.s., wskazując na ich jurydyczny charakter (zob. szerzej uwagi do art. 6 k.k.s.). Trafnie podkreśla się w orzecznictwie, że konstrukcja kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy nie odnosi się do sytuacji popełnienia przez sprawcę dwóch lub więcej czynów, w tym także do sytuacji stosowania instytucji tzw. czynów współukaranych uprzednich lub następnych, stwierdzając, że „jeden (ten sam) czyn może stanowić tylko jedno przestępstwo. Oznacza to, że liczba przypisanych sprawcy przestępstw nie może przekroczyć liczby popełnionych przez niego czynów. Już w świetle powyższego konstrukcja czynów współukaranych jako wchodząca w zakres prawnej jedności, a więc sytuacji, w której mamy do czynienia z jednym przestępstwem mimo wielości czynów, w sprawie niniejszej w ogóle nie może mieć zastosowania” (postanowienie SN z dnia 21 stycznia 2009 r., V KK 231/08, BPK 2009, nr 3, poz. 83; zob. też P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 477 i n.). Odmienne zagadnienie to ujmuje A. Zoll, wskazując, że „należy uznać za uzasadniony postulat stosowania kumulatywnej kwalifikacji w wypadku przyjęcia przez sąd konstrukcji współukaranego czynu uprzedniego lub współukaranego czynu następczego”, oraz dodając, że „wprawdzie kwalifikacja kumulatywna zgodnie z art. 11 k.k. [identycznie z art. 7 k.k.s. – dop. P.K.] ma zastosowanie do sytuacji, w której ocenie podlega ten sam czyn, a więc chodzi tu o zbieg przepisów, a nie o niewłaściwy (pomijalny) zbieg przestępstw, to jednak jest ważne, aby kwalifikacja prawna oddawała najwierniej osądzone zdarzenie” [A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 154; zob. też A. Marek, P. Gensikowski, *Konstrukcja czynów współukaranych i jej implikacje praktyczne*, Prok. i Pr. 2004, nr 10, s. 7 i n.]. Dostzegając zalety proponowanego przez A. Zolla rozwiązania, zwłaszcza w kontekście braku wyraźnego ustawowego rozwiązania odnoszącego się do czynów współukaranych, można mieć jednak wątpliwość, czy przyjęcie kumulatywnej kwalifikacji w takim przypadku nie narusza wyrażonej w art. 7 k.k.s. oraz w art. 11 k.k. zasady powiązania multikwalifikacji „z tym samym czynem”, który realizuje znamiona określone w dwóch lub więcej przepisach ustawy karnej. W wypadku tzw. czynów współukaranych warunek ten nie jest z oczywistych powodów spełniony, bowiem czyn stanowiący podstawę kwalifikacji prawnej i przypisania realizuje znamiona określone

tylko w jednym przepisie, zaś czyn uznany za współukarany (uprzedni lub następczy) znamiona określone w innym przepisie, z uwagi na konstrukcję współukarania, pominiętym w podstawie przypisania i kwalifikacji prawnej. Tym samym czyn stanowiący podstawę przypisania nie spełnia warunku określonego w art. 11 § 2 k.k. i w art. 7 § 1 k.k.s. Stąd też nie kwestionując zasady, aby kwalifikacja prawna najwierniej oddawała osądzone zdarzenie, nie wydaje się możliwe wykorzystanie w tym przypadku kumulatywnej kwalifikacji [zob. też W. Wolter (w:) I. Andrejew, W. Świda, W. Wolter, *Kodeks karny z komentarzem*, Warszawa 1973, s. 66 i n.; A. Marek, *Czynny współukarane...*, s. 20–22; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 477 i n.]. Należy dodać, że w przypadku czynów współukaranych istnieje możliwość wykorzystania kumulatywnej kwalifikacji wtedy, gdy stanowiący podstawę przypisania czyn sprawcy realizuje samodzielnie, niezależnie od czynu uprzedniego lub następczego, znamiona określone w dwóch lub więcej przepisach ustawy i zbieg tych przepisów ma charakter realny (rzeczywisty). Jeżeli ten czyn stanowić będzie podstawę przypisania, wówczas kwalifikacja prawna powinna mieć charakter kumulatywny.

8. Warunkiem zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 7 k.k.s. jest – oprócz przesądzenia, że podstawą prawnokarnej oceny jest w konkretnym przypadku „ten sam czyn” – także uznanie, że **zbieg przepisów ma charakter realny (rzeczywisty, uwzględniany)**. Kwestia ograniczenia zakresu zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 7 k.k.s. wyłącznie do przypadków tzw. realnego (rzeczywistego) zbiegu przepisów ustawy nie budzi wątpliwości w doktrynie i orzecznictwie [por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 126; G. Bogdan (w:) *Kodeks karny skarbowy...*, 2007, s. 34; A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 149 i n.; J. Giezek (w:) *Kodeks...*, s. 97 i n.; A. Marek, *Kodeks karny...*, s. 141 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 294 i n.; P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna reguła przesadzająca (decydująca) o pozorności zbiegu przepisów w prawie karnym? (w:) Teoretyczne i praktyczne problemy współczesnego prawa karnego. Księga jubileuszowa prof. T. Bojarskiego*, Warszawa 2011, s. 149–168]. **Przepis ten nie ma zatem zastosowania do tych sytuacji, w których do oceny tego samego czynu zbiegają się dwa lub więcej przepisów kodeksu karnego skarbowego i jednocześnie zbieg tych przepisów uznany być może za zbieg pozorny lub pomijalny.** Trafnie w tym kontekście akcentuje Sąd Najwyższy, że konsekwencje określone w art. 7 k.k.s. nie odnoszą się do tych przypadków, gdy zbieg

konkurujących do oceny prawnej tego samego czynu przepisów „ma charakter pozorny (pomijalny)” (uchwała SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91). Ograniczenie zakresu zastosowania szczególnej dyrektywy interpretacyjnej wyrażonej w art. 7 k.k.s. wyłącznie do przypadków tzw. realnego (rzeczywistego) zbiegu przepisów kodeksu wynika z istoty i celu zawartej w nim regulacji. Jej podstawowa funkcja sprowadza się bowiem do określenia sposobu postępowania zapobiegającego przeniesieniu zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm w sposób prowadzący do przyjęcia i przypisania sprawcy tego samego czynu więcej niż jednego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego w tych sytuacjach, w których uzyskanie takiego rezultatu nie jest możliwe poprzez zastosowanie powszechnie przyjmowanych w prawoznawstwie dyrektyw interpretacyjnych nazywanych w prawie karnym regułami wyłączenia wielości ocen. Jeżeli zatem w wyniku zastosowania jednej z powszechnie przyjmowanych w prawoznawstwie dyrektyw interpretacyjnych (reguł kolizyjnych) możliwe jest rozstrzygnięcie ujawniającego się *prima facie* zbiegu przepisów zapobiegające przeniesieniu zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm, którego konsekwencją jest niepowstanie zbiegu norm sankcjonujących, wówczas dla zachowania zasady zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych nie istnieje konieczność odwoływania się do szczególnej dyrektywy interpretacyjnej wyrażonej w ustawie (zob. P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 177–179; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 294 i n.). W wypadku zbiegu przepisów, w którym nie istnieje możliwość zapobieżenia powstaniu sytuacji zbiegu norm sankcjonujących poprzez zastosowanie powszechnie przyjmowanych w prawoznawstwie dyrektyw interpretacyjnych, dla przestrzegania zasady zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych nabudowywanych na tym samym czynie konieczne jest zamieszczenie w ustawie specjalnego rozwiązania, bez którego zbieg taki prowadziłby do zastosowania każdej ze zbiegających się do tego samego czynu norm sankcjonujących i w konsekwencji przypisania sprawcy tego samego czynu tylu przestępstw lub wykroczeń skarbowych, ile zakresów zastosowania norm sankcjonujących zrealizował popełniony przez niego ten sam czyn, a następnie wymierzenia na podstawie każdej z tych norm odrębnej kary. Zapobieżenie tej sytuacji wymaga zatem wprowadzenia szczególnej dyrektywy do ustawy karnej. Temu celowi służy właśnie dyrektywa wyrażona w art. 7 k.k.s. (zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 161 i n. oraz s. 294 i n.).

9. Regulacja zawarta w art. 7 k.k.s. oparta jest na wypracowanej przez W. Woltera konstrukcji (modelu) kumulatywnego zbiegu przepisów (zob. szerzej W. Wolter, *Przestępstwa o kumulatywnej kwalifikacji*, ZNUJ Kraków 1955; tenże, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy*, Warszawa 1960; tenże, *Reguły wyłączania wielości ocen w prawie karnym*, Warszawa 1961; A. Spotowski, *Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy i przestępstw*, Warszawa 1976; W. Mąciór, *Zbieg przepisów ustawy jako problem logiczny i prawny*, PiP 1975, z. 7; P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 177 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 477 i n.). Należy podkreślić, że ten sposób rozwiązywania zbiegu przepisów ustawy jest jednym z trzech znanych w doktrynie prawa karnego i wykorzystywanych w ustawodawstwie karnym modeli rozwiązywania zbiegu przepisów. Obok konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy możliwe jest wykorzystanie koncepcji eliminacyjnego zbiegu przepisów oraz konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych (nazywanej powszechnie w piśmiennictwie karnistycznym koncepcją idealnego zbiegu przestępstw – co do kwestii terminologicznych zob. szerzej uwagi do art. 6 k.k.s.; por. też G. Bogdan, *Jedność i wielość zachowań i ocen prawnych...*, s. 5 i n.; P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 178 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 181 i n. oraz uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91; por. też uzasadnienie wyroku SN z dnia 21 maja 1998 r., V KKN 26/98, Prok. i Pr. 1999, nr 5, poz. 16). Jakkolwiek wszystkie wskazane wyżej sposoby rozwiązania zagadnienia zbiegu przepisów wykorzystywane są we współczesnym ustawodawstwie karnym, należy podkreślić, że koncepcja idealnego zbiegu czynów karalnych jest rozwiązaniem, które wynika z powszechnie przyjmowanych w prawoznawstwie dyrektyw interpretacyjnych. Zatem sytuacja, w której ten sam czyn może prowadzić do przypisania więcej niż jednego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, wynikać może albo z wprowadzenia do ustawy szczególnej dyrektywy interpretacyjnej opartej na tym modelu rozwiązywania zbiegu, albo z braku wprowadzenia do ustawy jakiegokolwiek dyrektywy odnoszącej się do kwestii zbiegu przepisów (por. P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 178; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 181 i n.). Ten ostatni wypadek wymagałby jednak dla czystości konstrukcyjnej pominięcia w ustawie zasady zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych nabudowywanych na tym samym czynie. Należy

podkreślić, że poza konstrukcją idealnego zbiegu czynów karalnych każdy z pozostałych modeli rozwiązania zagadnienia zbiegu wymaga wprowadzenia do ustawy karnej przepisu wyrażającego dyrektywę służącą rozwiązaniu zbiegu w sposób właściwy dla koncepcji zbiegu eliminacyjnego lub kumulatywnego. Odwołanie się do modelu zbiegu eliminacyjnego lub kumulatywnego bez wyraźnego przepisu ustawy nie jest możliwe (zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 181 i n.). W tym też sensie trudno doszukiwać się możliwości rozwiązania wewnętrznego zbiegu przepisów kodeksu karnego skarbowego określających przestępstwo i wykroczenie skarbowe poprzez zastosowanie konstrukcji eliminacyjnego zbiegu przepisów. Na taką możliwość wskazuje uzasadnienie uchwały SN, w którym stwierdzono, że w przypadku zbiegu przepisów kodeksu karnego skarbowego określających przestępstwo i wykroczenie skarbowe „pozostaje zatem rozważenie, czy w sytuacji rzeczywistego zbiegu przepisów sięgnąć należy po konstrukcję zbiegu kumulatywnego czy też eliminacyjnego (...) tylko pozornie bowiem konstrukcja zbiegu eliminacyjnego jest jedyną, która może doprowadzić do skazania za jedno przestępstwo skarbowe, jak tego wymaga art. 7 § 1 k.k.s.” (por. uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91). Brak w kodeksie regulacji nawiązującej do konstrukcji eliminacyjnego zbiegu przepisów prowadzi do uznania tego typu zabiegów interpretacyjnych za z góry skazane na niepowodzenie.

10. Z uwagi na treść art. 6 § 1 k.k.s. możliwość dokonania przez ustawodawcę sposobu rozstrzygnięcia zagadnienia zbiegu poprzez zamieszczenie w kodeksie specjalnej dyrektywy interpretacyjnej odnoszącej się do zbiegu przepisów tego kodeksu ograniczona została do dwóch spośród trzech wyróżnianych w doktrynie modeli, tj. koncepcji eliminacyjnego zbiegu przepisów ustawy albo koncepcji kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy. Z uwagi na zakaz multiplikacji ocen rozwiązanie kwestii wewnętrznego zbiegu przepisów kodeksu nie jest możliwe poprzez wykorzystanie konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych, jej konsekwencje przeczą bowiem zasadzie zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych nabudowywanych na tym samym czynie, wyrażonej w art. 6 § 1 k.k.s.
11. Wskazane wyżej ograniczenie w zakresie wyboru możliwości przez ustawodawcę modelu rozwiązania zbiegu przepisów ustawy poprzez wprowadzenie szczególnej dyrektywy interpretacyjnej do ustawy karnej nie odnosi

się natomiast do kwestii zewnętrznego zbiegu przepisów kodeksu karnego skarbowego oraz przepisów innych ustaw określających odpowiedzialność karną, w tym także przepisów kodeksu karnego oraz kodeksu wykroczeń. W tym bowiem zakresie polskie ustawodawstwo karne nie zawiera przepisu statuującego zasadę zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń albo przestępstw lub wykroczeń skarbowych nabudowywanych na tym samym czynie (zob. szerzej uwagi do art. 6 § 1 k.k.s.), co przesądza, że dla przyjęcia wielości przestępstw lub wykroczeń skarbowych nie jest konieczne popełnienie przez sprawcę wielu czynów. Zasada, w myśl której „ten sam czyn” może stanowić tylko jedno przestępstwo albo tylko jedno przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, została opisana w art. 11 § 1 k.k. i obowiązuje w zakresie k.k. z 1997 r. oraz na mocy art. 116 k.k. w obszarze tzw. pozakodeksowego prawa karnego (jest więc zasadą kodeksową i zasadą prawa karnego powszechnego), oraz w art. 6 § 1 k.k.s. i obowiązuje w zakresie regulacji zawartych w kodeksie karnym skarbowym. Żadna z tych zasad nie rozciąga się natomiast na relacje między przepisami prawa karnego powszechnego i karnego skarbowego. Rozwiązanie odnoszące się do relacji przepisów prawa karnego powszechnego i prawa karnego skarbowego, nieoparte na zakazie multiplikacji przestępstw lub wykroczeń wyrażonym w art. 6 § 1 k.k.s. oraz w art. 11 § 1 k.k., zawiera art. 8 k.k.s. Trafnie podkreśla się w orzecznictwie, że „w przypadku zastosowania konstrukcji idealnego zbiegu przestępstw z art. 8 k.k.s. zostaje odrzucona zasada, że dla przyjęcia wielości przestępstw konieczna jest wielość czynów. Sprawcy więc zostaje przypisanych tyle przestępstw, ile da się wyodrębnić kwalifikacji prawnych na podstawie zbiegających się przepisów” (wyrok SN z dnia 27 sierpnia 2008 r., IV KK 46/08, LEX nr 447300; T. Grzegorzczuk, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 122 i n.; P. Kardas, G. Łabuda, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym*, cz. 1, Prok. i Pr. 2001, nr 9, s. 85 i n.; zob. też wyrok SN z dnia 12 lipca 2007 r., IV KK 171/07, LEX nr 310235, oraz postanowienie SN z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, LEX nr 503265).

12. W konsekwencji należy stwierdzić, że w kodeksie karnym skarbowym zamieszczono dyrektywy odzwierciedlające dwa spośród wymienionych wyżej trzech modeli rozwiązywania zbiegu przepisów. **W odniesieniu do wewnętrznego zbiegu przepisów kodeksu karnego skarbowego określających przestępstwa lub wykroczenia skarbowe ustawodawca przewidział w art. 7 k.k.s. konstrukcję odpowiadającą modelowi kumulatywnej kwalifikacji, zaś w odniesieniu do zewnętrznego zbiegu przepisów kodeksu**

karnego skarbowego określających przestępstwa lub wykroczenia skarbowe z innymi przepisami określającymi podstawy odpowiedzialności karnej, w tym z przepisami kodeksu karnego i kodeksu wykroczeń, przewidziano w art. 8 k.k.s. konstrukcję odpowiadającą modelowi idealnego zbiegu czynów karalnych (por. uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91). Kodeks karny skarbowy nie zawiera natomiast przepisu wyrażającego model eliminacyjnego zbiegu przepisów ustawy, trzeba jednak zaznaczyć, że rozwiązanie to jest znane polskiemu ustawodawstwu karnemu, zostało bowiem wyrażone w art. 9 § 1 k.w., zgodnie z którym, „jeżeli czyn wyczerpuje znamiona wykroczeń określonych w dwóch lub więcej przepisach ustawy, stosuje się przepis przewidujący najsurowszą karę, co nie stoi na przeszkodzie orzeczeniu środków karnych na podstawie innych naruszonych przepisów” (por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 126–127; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 469 i n.; P. Kardas, *Idealny zbieg przestępstw jako problem teoretyczny...*, s. 4–43).

13. Opisana w art. 7 k.k.s. konstrukcja kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy jest **rozwiązaniem służącym do oddania w podstawie kwalifikacji prawnej czynu całej zawartości kryminalnopolitycznej wartościowanego zdarzenia przy jednoczesnym zachowaniu zasady zakazu multiplikacji przestępstw lub wykroczeń skarbowych nabudowywanych na tym samym czynie**. Rozwiązanie przyjęte w art. 7 k.k.s. (analogicznie do konstrukcji wyrażonej w art. 11 k.k.) wykorzystuje elementy charakteryzujące oba alternatywne modele rozstrzygania problemu zbiegu przepisów. Z konstrukcji eliminacyjnego zbiegu przepisów ustawy przejąmuje zasadę przypisania sprawcy tego samego czynu tylko jednego przestępstwa oraz regułę oparcia wymiaru kary na tym z przepisów, który przewiduje najsurowsze zagrożenie połączone z możliwością orzeczenia środków karnych na podstawie innych zbiegających się przepisów. Z konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych przejąmuje natomiast zasadę uwzględnienia w kwalifikacji prawnej wszystkich znamion czynu zabronionego przewidzianych w pozostających w realnym zbiegu przepisach. Zasadnicza różnica między konstrukcją kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy a alternatywnymi sposobami rozstrzygania przypadków zbiegów przepisów ustawy sprowadza się w kontekście modelu zbiegu eliminacyjnego do uwzględnienia w podstawie prawnokarnej kwalifikacji znamion wyrażonych we wszystkich zbiegających się przepisach, zaś od konstrukcji idealnego zbiegu

czynów karalnych tym, że uwzględniając w podstawie kwalifikacji prawnej znamiona wyrażone we wszystkich zbiegających się przepisach, nie prowadzi do przypisania tylu przestępstw, ile zakresów zastosowania norm sankcjonujących zrealizował ten sam czyn, lecz przypisania jednego przestępstwa o złożonej, uwzględniającej znamiona wyrażone we wszystkich zbiegających się przepisach kwalifikacji.

14. Trafnie wskazuje się w piśmiennictwie i orzecznictwie, że **konstrukcja kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy wykazuje wyraźną przewagę nad rozwiązaniami alternatywnymi oraz pozbawiona jest wad charakteryzujących te konstrukcje**. W porównaniu ze zbiegiem eliminacyjnym konstrukcja przewidziana w art. 7 k.k.s. stwarza podstawy do oddania w kwalifikacji prawnej czynu całej zawartości kryminalnopolitycznej wartościowanego zachowania, poprzez uwzględnienie wszystkich elementów zawartych w znamionach wyrażonych w zbiegających się przepisach, co nie jest możliwe w wypadku rozstrzygania zbiegu poprzez eliminację części konkurujących do oceny prawnej tego samego czynu przepisów. W zestawieniu z konstrukcją idealnego zbiegu czynów karalnych nie prowadzi do naruszenia zasady wielokrotnego przypisywania odpowiedzialności karnej sprawcy tego samego czynu i wymierzania mu tylu kar, ile zakresów zastosowania norm sankcjonujących zrealizował popełnionym przez siebie tym samym czynem. Nie stwarza również występujących na gruncie obu alternatywnych rozwiązań trudności z wyznaczeniem stopnia społecznej szkodliwości oraz winy (zob. szerzej w tej kwestii P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 182 i n.). Zasadnie podkreśla się w orzecznictwie, że „wieloletnia praktyka stosowania art. 10 k.k. z 1969 r., a obecnie art. 11 k.k. i na jej tle obserwowany wzrost znaczenia tej instytucji dowodzą, że konstrukcja zbiegu eliminacyjnego jawi się dziś jako dość archaiczna. Wszak powszechnie podkreślany (głęboko też zakorzeniony w orzecznictwie Sądu Najwyższego) jest pogląd, że zbieg kumulatywny, jako jedyny oddaje pełną zawartość kryminalną popełnionego czynu, przedstawiając w postaci złożonej kwalifikacji prawnej obraz wszystkich naruszonych norm” (uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91).
15. Wyrażona w art. 7 k.k.s. **konstrukcja kumulatywnej kwalifikacji stwarza podstawy do budowy nieokreślonego w formie jednostkowej w kodeksie karnym skarbowym typu czynu zabronionego uwzględniającego**

elementy znamion zawarte we wszystkich zbiegających się przepisach.

W tym też sensie jest to instrument umożliwiający organowi stosującemu prawo określenie najbardziej adekwatnej z punktu widzenia cech charakteryzujących oceniany czyn podstawy kwalifikacji prawnej. Zarazem dyrektywa wyrażona w komentowanym przepisie w żadnym wypadku nie prowadzi do przyznania organom stosującym prawo funkcji prawotwórczych. W przypadku zastosowania regulacji zawartej w art. 7 k.k.s. dochodzi do powiązania ze sobą w trakcie procesu wykładni elementów jednoznacznie określonych przez ustawodawcę i wyrażonych w znamionach zbiegających się do oceny tego samego czynu przepisów. Wykorzystując konstrukcję kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy, organ stosujący prawo dekoduje z elementów wskazanych przez ustawodawcę znamiona typu czynu zabronionego wykorzystywanego na potrzeby kwalifikacji ocenianego czynu. Nie jest to zatem w żadnym zakresie działalność prawotwórcza, lecz jedynie wykonywanie w sposób określony przez ustawodawcę czynności interpretacyjnych [co do zagadnienia prawotwórczej roli orzecznictwa – zob. szerzej W. Wróbel, *Prawotwórcze tendencje w orzecznictwie Sądu Najwyższego w sprawach karnych. Mity czy rzeczywistość?* (w:) *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Prof. A. Wąska*, Lublin 2005, s. 383 i n.].

16. Aktualne brzmienie przepisu art. 7 k.k.s. różni się od treści przyjętej w pierwszej wersji kodeksu. W wyniku nowelizacji dokonanej przez ustawę z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 178, poz. 1479) zastąpiono użyte w § 1, tradycyjne sformułowanie „sąd skazuje”, występujące także w art. 11 § 2 k.k., zwrotem „przypisuje się”. Ponadto zastąpiono występujący przed nowelizacją spójnik alternatywy rozłącznej „albo” łączący zwroty „tylko jedno przestępstwo skarbowe” oraz „tylko jedno wykroczenie skarbowe” spójnikiem „lub” charakterystycznym dla alternatywy zwykłej. Wreszcie w § 2 zastąpiono precyzyjne ujęcie środków karnych z art. 22 § 2 pkt 2–7 k.k.s. i w art. 47 § 2 pkt 2 i 3 k.k.s. ogólnym sformułowaniem „innych środków przewidzianych w kodeksie”.
17. Wprowadzone do treści art. 7 k.k.s. w wyniku nowelizacji z dnia 28 lipca 2005 r. zmiany mają różnorodny charakter. Zastąpienie sformułowania „sąd skazuje” zwrotem „przypisuje się” nie pociąga za sobą zmian konstrukcyjnych, w szczególności w żaden sposób nie modyfikuje zakresu

zastosowania instytucji opisanej w art. 7 k.k.s. Jest jednak, jak się wydaje, sformułowaniem bardziej precyzyjnym oraz lepiej oddającym normatywną istotę konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy. Po pierwsze, wyraźnie akcentuje, że konstrukcja kumulatywnej kwalifikacji służy do określenia (zbudowania) podstawy prawnokarnej przypisania, jest zatem związana z procesem dekodowania normatywnego wzorca stanowiącego podstawę kwalifikacji. Po wtóre, przesądza, że wskazanie właściwej podstawy kwalifikacji prawnej ma znaczenie w każdym przypadku prawnokarnej oceny tego samego czynu w razie rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy, ma przeto zastosowanie zarówno w sytuacji skazania (wydania orzeczenia skazującego), jak i wszelkich innych rozstrzygnięć zapadających w procesie karnym, w szczególności zaś wydania wyroku warunkowo umarzającego postępowanie karne, wyroku udzielającego zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności karnej [por. G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005 r. (w:) Nowa kodyfikacja karna. Krótkie komentarze*, z. 34, Warszawa 2006, s. 141–142; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 469 i n.].

18. Wprowadzenie spójnika alternatywy zwykłej w miejsce spójnika charakteryzującego alternatywę rozłączną pomiędzy zwrotami „tylko za jedno przestępstwo skarbowe” oraz „tylko za jedno wykroczenie skarbowe” akcentuje możliwość pozostawiania w realnym zbiegu przepisów określających przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe oraz możliwość stosowania w takim przypadku konstrukcji kumulatywnej kwalifikacji (por. P. Kardas, G. Łabuda, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy...*, cz. 1, s. 76 i n.; G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego...*, s. 142).
19. Zastąpienie taksatywnego wyliczenia środków karnych, jakie można było wykorzystać w przypadku kumulatywnej kwalifikacji na podstawie zbiegających się przepisów niestanowiących podstawy wymiaru kary ogólnym zwrotem „innych środków przewidzianych w kodeksie”, jakkolwiek stanowi wyraźne nawiązanie do techniki legislacyjnej wykorzystanej w art. 11 § 3 k.k. *in fine*, niezależnie od deklaracji projektodawców wskazujących na wyłącznie językową korektę, powodować może pewne trudności interpretacyjne, związane z ustaleniem rodzajów środków przewidzianych w kodeksie karnym skarbowym, których stosowanie jest możliwe na podstawie

pozostałych przepisów. W szczególności posłużenie się klauzulą ogólną otwiera pytanie o możliwość stosowania specyficznych środków, jakimi są dobrowolne poddanie się odpowiedzialności i środków związanych z poddaniem sprawcy próbie. Zamianę tę w takiej perspektywie trudno ocenić w całości pozytywnie [por. G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego...*, s. 142–143; G. Bogdan (w:) *Kodeks karny skarbowy...*, 2007, s. 36].

Rodzaje zbiegu przepisów a konstrukcja kumulatywnej kwalifikacji

20. Powyżej zaznaczono już, że zakres zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 7 k.k.s. ograniczony został wyłącznie do przypadków tzw. realnego (rzeczywistego) zbiegu przepisów ustawy i nie obejmuje sytuacji, w których zbieg ma charakter pozorny lub pomijalny. Takie ograniczenie zakresu zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 7 k.k.s. sprawia, że konieczne jest ustalenie, w jakich sytuacjach występujący *prima facie* zbieg przepisów kodeksu ma charakter pozorny lub pomijalny, w jakich zaś jest zbiegiem realnym (rzeczywistym), co sprawia, iż aktualizuje się powinność zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 7 k.k.s. Należy podkreślić, że kwestia ustalenia charakteru zbiegu przepisów stanowiącego jeden z elementów zakresu zastosowania dyrektywy z art. 7 k.k.s. sprawia – jak podkreśla się w piśmiennictwie – największe trudności przy stosowaniu konstrukcji kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy. W zasadniczej części owe komplikacje wynikają z konieczności precyzyjnego uwzględnienia na pierwszym etapie oceny wszystkich reguł wyłączenia wielości ocen w prawie karnym. Z tego też powodu konstrukcja kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy była krytykowana w piśmiennictwie [zob. w szczególności: A. Spotowski, *O artykule 10 k.k. po dziesięciu latach obowiązywania – krytycznie*, PiP 1979, z. 10, s. 188 i n.; J. Kochanowski, *Przeciwko pośpiesznej kodyfikacji karnej*, Pal. 1990, z. 8–9, s. 16–17; L. Gardocki, *Łamigłówki ustawodawcze (dot. kumulatywnej kwalifikacji czynu)*, Pal. 1993, z. 5–6, s. 43–44; J. Wojciechowski, *W poszukiwaniu straconego czasu (dot. kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy)*, Rzeczpospolita 1993, nr 93; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.]. Trafnie jednak podkreśla A. Wąsek, że te specyficzne trudności nie są związane wyłącznie z konstrukcją kumulatywnego zbiegu przepisów, bowiem konieczność uprzedniego rozstrzygnięcia charakteru zbiegu ujawnia się także w przypadku przyjęcia

przez ustawodawcę rozwiązania opartego na konstrukcji tzw. eliminacyjnego zbiegu przepisów ustawy oraz tzw. idealnego zbiegu czynów karalnych [por. A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 165; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 341 i n.].

21. Kwestia typologii zbiegu przepisów, rodzajów wyodrębnianych w piśmiennictwie i orzecznictwie zbiegów przepisów, wreszcie wykorzystywanej dla ich określenia terminologii oraz podstaw wyodrębniania jest nad wyraz sporna. Różnorodność wykorzystywanych w zakresie analizowanej problematyki pojęć oraz stosunkowo częste posługiwanie się tymi samymi terminami w różnych znaczeniach stanowiły podstawę przedstawienia kilka lat temu przez A. Wąska postulatu uporządkowania „chaosu terminologicznego” [A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 164; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.]. Analiza współczesnego piśmiennictwa karnistycznego przekonuje, że postulat ten – co należy odnotować z przykrością – nie został do dzisiaj zrealizowany. Już powszechnie wykorzystywane w piśmiennictwie i orzecznictwie sformułowanie „**zbieg rzeczywisty**”, jakkolwiek jego zakres znaczeniowy wydaje się *prima facie* klarowny, nie jest postrzegane jednoznacznie. Z jednej strony, wskazuje się, że termin „rzeczywisty zbieg przepisów ustawy” odnosi się do tych przypadków, w których zbieg przepisów realnie zachodzi, podczas gdy w sytuacji zbiegu pozornego istnieją jedynie jego pozory, zbieg bowiem w rzeczywistości nie występuje [tak m.in. A. Zoll, *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 146–147; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 164 i n.]. Z drugiej podnosi się, że jakkolwiek intuicje związane z pojęciami „rzeczywisty” oraz „**pozorny**” zbieg przepisów ustawy właściwie oddają ich normatywną istotę, to jednak z punktu widzenia podstawy zbiegu, tj. relacji między przepisami określającymi znamiona czynu zabronionego, zbieg w każdym przypadku ma charakter jednakowo realny i rzeczywisty (por. P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 178). W ramach zbiegu rzeczywistego wyróżnia się natomiast tzw. zbieg niewłaściwy, w którym mimo zachodzącej konkurencji między dwoma lub więcej przepisami do oceny tego samego czynu możliwe jest powołanie w kwalifikacji prawnej tylko jednego z nich i oddanie w ten sposób całej zawartości kryminalnopolitycznej wartościowanego zachowania, oraz zbieg właściwy, w przypadku którego dla oddania całej zawartości kryminalnej konieczne jest powołanie w podstawie kwalifikacji prawnej wszystkich zbiegających się przepisów [tak m.in. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 147–154;

J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 97–101; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 168; K. Buchała (w:) K. Buchała, Z. Cwiakalski, M. Szewczyk, A. Zoll, *Komentarz do kodeksu karnego. Część ogólna*, Warszawa 1994, s. 88 i n.]. Zbieg właściwy określany jest czasem także jako zbieg kumulatywny [tak J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 99]. W nieco innej konwencji terminologicznej w piśmiennictwie wyróżnia się zbieg uwzględniany w kwalifikacji prawnej, zaliczając do tej kategorii zbieg kumulatywny lub idealny zbieg czynów karalnych (tak Ł. Pohl, *Zbieg przepisów ustawy i zbieg przestępstw...*, s. 93 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.), oraz zbieg nieuwzględniany w kwalifikacji prawnej, do którego zalicza się zbieg pomijalny, uznawany także za odmianę zbiegu rzeczywistego, jednocześnie przyjmując, że zbieg pozorny nie ma charakteru zbiegu rzeczywistego, bowiem w takim przypadku ten sam czyn wypełnia w istocie znamiona określone tylko w jednej normie (Ł. Pohl, *Zbieg przepisów ustawy i zbieg przestępstw...*, s. 97–99; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298). Wreszcie wyróżnia się uwzględniany oraz pomijalny zbieg przepisów ustawy [A. Spotowski, *Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy...*, s. 210]. Na wskazaną wyżej różnorodność terminologiczną nakładają się spory dotyczące podstawy wyróżniania zbiegu rzeczywistego oraz pozornego i pomijalnego, w szczególności zaś kontrowersja dotycząca tego, czy podstawą zbiegu pozornego jest logiczna relacja wykluczania, oraz tego, czy konieczną konsekwencją przyjęcia tej relacji jest uznanie zbiegu za pozorny, tj. nieprowadzący do kumulatywnej kwalifikacji [W. Wolter, *Reguły wyłączenia wielości ocen...*, s. 32 i n.; A. Spotowski, *Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy...*, s. 66 i n.; A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 149 i n.; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 98 i n.; W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 73 i n.].

22. Nie podejmując w tym miejscu próby uporządkowania wykorzystywanych w doktrynie prawa karnego pojęć, trzeba wskazać, że z punktu widzenia art. 7 k.k.s. istotne jest wyodrębnienie **dwóch odmian zbiegu: prowadzącego w sposób konieczny do uwzględnienia w podstawie kwalifikacji prawnej konkurujących do oceny prawnej tego samego czynu przepisów, a więc przez to zbiegu uwzględnianego, oraz zbiegu nieprowadzącego do uwzględnienia w podstawie kwalifikacji prawnej konkurujących do oceny tego samego czynu przepisów i skutkującego oparciem kwalifikacji tylko na jednym z nich, i przez to będącego**

zbiegiem nieuwzględnianym w kwalifikacji prawnej. Przyjmując powszechne w prawoznawstwie odróżnienie przepisu prawnego od normy prawnej oraz zakładając, że przekład przepisów na normy następuje w procesie wykładni, można konstatować, że każdy przypadek, w którym do oceny tego samego czynu konkurują dwa lub więcej przepisów, jest przypadkiem rzeczywistego zbiegu przepisów. Na płaszczyźnie przepisów niewątpliwie ujawnia się bowiem w takim przypadku ich konkurencja, a więc zbieg. Każdy z nich jawi się *prima facie* jako podstawa prawnokarnej oceny (por. P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 177 i n.; W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 73 i n.). W obszarze tego zbiegu w zależności od tego, czy zastosowanie powszechnie przyjmowanych w prawoznawstwie dyrektyw interpretacyjnych, określanych w prawie karnym mianem reguł wyłączania wielości ocen, zapobiegnie przeniesieniu zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm, czy też nie, wyodrębnić należy zbieg niewpływający na podstawę kwalifikacji prawnej, a więc nieuwzględniany w kwalifikacji, oraz zbieg wpływający na podstawę kwalifikacji prawnej, a więc uwzględniany (zob. P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.). Ta pierwsza kategoria obejmuje sytuacje, w których zachodzący *prima facie* zbieg przepisów nie jest przenoszony na płaszczyznę norm sankcjonujących z uwagi na wykorzystanie w procesie wykładni dyrektyw kolizyjnych opisywanych za pomocą łacińskich premii: *lex specialis derogat legi generali*, *lex primaria derogat legi subsidiariae* oraz *lex consumens derogat legi consumptae*. Tym samym po ich skutecznym zastosowaniu w odniesieniu do stanowiącego przedmiot oceny tego samego czynu nie zachodzi zbieg norm sankcjonujących, zaś podstawę prawnokarnej oceny stanowi tylko jedna z nich. Należy podkreślić, że z punktu widzenia charakterystyki zbiegu nie ma znaczenia charakter dyrektywy kolizyjnej wykorzystywanej w trakcie procesu przekładu przepisów na normy, istotna jest jedynie konsekwencja procesu interpretacji przesądzająca, że ten sam czyn wartościowany jest wyłącznie z perspektywy jednej normy sankcjonującej. Tym samym w tym ujęciu zaciera się wskazywana w piśmiennictwie karnistycznym odmiennność między zasadą specjalności a zasadami subsydiarności i konsumpcji (por. szerzej P. Kardas, J. Majewski, *Kilka uwag o kwestii tzw. rzeczywistego zbiegu przepisów rozstrzygania ustawy...*, s. 177 i n.; W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 71–74; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.; P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna*

reguła..., s. 149–168). Ta druga odnosi się do wypadków, w których nie istnieje możliwość zapobieżenia przeniesieniu zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm sankcjonujących poprzez wykorzystanie jednej z reguł wyłączania wielości ocen. Tym samym po przeprowadzeniu przekładu przepisów na normy sankcjonujące mamy do czynienia ze zbiegiem norm. W takim ujęciu nie ma wątpliwości co do tego, że dyrektywa wyrażona w art. 7 k.k.s. odnosi się wyłącznie do tych postaci zbiegu, które z uwagi na brak możliwości skutecznego zastosowania jednej z wymienionych wyżej reguł wyłączenia wielości ocen w prawie karnym prowadzą do przeniesienia zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm sankcjonujących. Zakres zastosowania dyrektywy wyrażonej w art. 7 k.k.s. odnosi się do tych przypadków zbiegów, które nie są rozstrzygalne za pomocą jednej z reguł wyłączania wielości ocen w prawie karnym. W powyższym kontekście można stwierdzić, że niezależnie od sporów terminologicznych dotyczących pojęć wykorzystywanych dla określenia poszczególnych odmian zbiegu przepisów **istota regulacji zawartej w art. 7 k.k.s.** (podobnie zresztą jak istota każdego innego rozwiązania ustawowego służącego do rozstrzygania sytuacji zbiegu wedle preferencji wskazanych przez ustawodawcę) sprowadza się do **określenia dyrektywy rozstrzygającej sposób postępowania w sytuacji istnienia realnego (rzeczywistego, uwzględnianego) zbiegu norm sankcjonujących**. Uwzględniając terminologię wykorzystaną w art. 7 k.k.s. (identyczna terminologia wykorzystana została w art. 11 k.k.) oraz konwencję znaczeniową dominującą w polskim piśmiennictwie karnistycznym i orzecznictwie, można na potrzeby prowadzonych rozważań przyjąć, że **podstawą zastosowania art. 7 k.k.s. jest realny (rzeczywisty) zbieg przepisów, przez który rozumieć należy zbieg, który z uwagi na nieskuteczność zastosowania reguł wyłączania wielości ocen w prawie karnym został przeniesiony na płaszczyznę norm sankcjonujących**. Poza zakresem zastosowania art. 7 k.k.s. pozostają w tym ujęciu te wszystkie przypadki zbiegu przepisów, które w wyniku zastosowania reguł wyłączenia wielości ocen w prawie karnym nie prowadzą do przeniesienia zbiegu z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm sankcjonujących.

23. W zakresie zbiegu nieuwzględnianego w podstawie kwalifikacji, a więc zbiegu nieprowadzącego do przeniesienia konkurencji z płaszczyzny przepisów na płaszczyznę norm sankcjonujących, powszechnie wyodrębnia się dwie odmiany zbiegu przepisów: tzw. zbieg pozorny oraz tzw. zbieg pomijalny. Rozróżnienie to oparte jest na ustaleniu logicznych relacji między

zakresami zastosowania norm sankcjonujących. Wedle dominującego poglądu w przypadku zbiegu pozornego między zakresami zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się przepisów zachodzi relacja wykluczania, zaś w przypadku zbiegu pomijalnego między zakresami zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się przepisów zachodzi relacja krzyżowania [por. A. Zoll, *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 146 i n.; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 97 i n.; Ł. Pohl, *Zbieg przepisów ustawy i zbieg przestępstw...*, s. 97 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.; P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna reguła...*, s. 149–168]. Przy przyjęciu tak zakreślonych relacji w konsekwencji powszechnie przyjmuje się, że przypadek zbiegu pozornego nie jest w istocie zbiegiem norm sankcjonujących, bowiem po zakończeniu procesu przekładu przepisu na normy do tego samego czynu nie konkurują dwie lub więcej norm sankcjonujących, lecz podstawą oceny jest tylko jedna z tych norm, obejmująca zakresem zastosowania ten sam oceniany czyn. Rozwiązanie polegające na zastosowaniu w podstawie kwalifikacji prawnej tylko tej jednej normy jawi się w tym ujęciu jako konieczne, zaś rozstrzygnięcie wynika z relacji logicznych i nie jest związane w żadnym zakresie z oceną uwikłaną celowościowo (teleologicznie). Dodatkowo wskazuje się, że zasada *lex specialis derogat legi generali*, w której znaczna część doktryny i orzecznictwa upatruje podstawy uznania zbiegu za pozorny, nie ma teleologicznego charakteru, lecz charakter logiczny i nie odnosi się do przypadków zbiegu pozornego [tak w szczególności A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 147–148; odmiennie zagadnienie to ujmują W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 73 i n.; P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna reguła...*, s. 149–168].

24. Zgoła odmiennie postrzegany jest przypadek **tzw. zbiegu pomijalnego**. W tej sytuacji zakresy zastosowania norm sankcjonujących pozostają w relacji krzyżowania, zaś pominięcie występującego zbiegu norm sankcjonujących wynika z zastosowania reguł o teleologicznej proveniencji, określanych mianem zasady konsumpcji i zasady specjalności. Tym samym uznanie zbiegu za pomijalny nie ma charakteru koniecznego, lecz jest wynikiem konkretno-indywidualnej oceny, dokonywanej z uwzględnieniem realiów wartościowanego stanu faktycznego [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 149 i n.]. W konsekwencji pominięcie w kwalifikacji części z konkurujących do oceny tego samego czynu norm jest zawsze wynikiem

specyficznego wartořciowania, prowadzającego do stwierdzenia, że wykorzystanie w podstawie kwalifikacji prawnej tylko jednej normy sankcjonującej pozwoli na oddanie całej zawartości kryminalno-politycznej ocenianego czynu albo z uwagi na pochłonięcie przez tę normę elementów wyrażonych w pozostałych zbiegających się do oceny normach sankcjonujących, albo z uwagi na subsydiarny, uzupełniający status pozostałych norm.

25. Uwzględniając przedstawione wyżej uwarunkowania, można przyjąć, pozostając na gruncie dominującej konwencji terminologicznej, że **poza zakresem zastosowania art. 7 k.k.s. pozostają dwa przypadki zbiegu: tzw. pozorny zbieg przepisów, przez który rozumieć należy zbieg, który nie jest przenoszony na płaszczyznę norm z uwagi na zastosowanie zasady specjalności, oraz zbieg pomijalny, który po przeprowadzeniu wstępnego procesu przekładu przepisów na normy pozwala na ustalenie relacji krzyżowania zakresów zastosowania zdekodowanych ze zbiegających się przepisów norm sankcjonujących, z których każda mogłaby stanowić podstawę oceny wartořciowanego czynu, jednak z uwagi na zastosowanie zasady konsumpcji lub subsydiarności ostatecznie jako podstawa kwalifikacji wykorzystana zostanie tylko jedna z tych norm, najpełniej odzwierciedlająca zawartość kryminalnopolityczną ocenianego zachowania.**

Tak zwany pozorny zbieg przepisów ustawy

26. W odniesieniu do pozornego zbiegu przepisów ustawy – który wyklucza możliwość zastosowania dyrektywy z art. 7 k.k.s. – wskazać trzeba na ujawniającą się w piśmiennictwie karnistycznym odmienność w ujęciu jego istoty oraz podstawy logicznej, przekładającą się bezpośrednio na charakter tzw. zbiegu pozornego oraz krąg okoliczności decydujących o uznaniu zbiegu przepisów za zbieg pozorny.
27. Wedle dominującego w polskim piśmiennictwie karnistycznym poglądu, mającego mocne zakorzenienie w orzecznictwie, tzw. pozorny zbieg przepisów ustawy opiera się na stwierdzeniu relacji wykluczania między zawartymi w zakresie zastosowania norm sankcjonujących opisami typu czynu zabronionego [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 147 i n.; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 98 i n.; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 166 i n.]. Ograniczając zbieg pozorny przepisów do wypadków

konkurencji do oceny tego samego czynu przepisów określających typ podstawowy oraz jego zmodyfikowane odmiany, przyjmuje się, że zdekodowane w trakcie procesu interpretacji ze zbiegających się *prima facie* przepisów zakresy zastosowania norm sankcjonujących zawierające opis znamion typów czynu zabronionego pozostają w relacji logicznej wykluczania, co oznacza, iż poddawany wartościowaniu ten sam czyn realizować może znamiona tylko jednego z konkurujących *prima facie* do oceny typów czynu zabronionego. Przesądza to, że w razie stwierdzenia pozorności zbiegu konieczną jego konsekwencją jest wykluczenie możliwości wykorzystania w podstawie kwalifikacji prawnej więcej niż jednego typu czynu zabronionego. Przesądza to o tym, że w każdym układzie procesowym wykluczona jest możliwość zastosowania więcej niż jednej normy. Ponadto ograniczenie podstawy kwalifikacji do jednej tylko normy sankcjonującej stanowi konsekwencję prawidłowo przeprowadzonego procesu przekładu przepisów na normy postępowania i nie wymaga uwzględnienia zasady specjalności [tak m.in. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 147 i n.; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 96 i n.; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 164 i n.].

28. W ujęciu alternatywnym przyjmuje się, że zdekodowane ze zbiegających się *prima facie* przepisów zakresy zastosowania norm sankcjonujących pozostają w stosunku podporządkowania (nadrzędności – podrzędności), bowiem tylko w razie przyjęcia takiej relacji logicznej między opisami typów czynu zabronionego zawartymi w zakresach zastosowania norm sankcjonujących możliwe jest istnienie relacji typ podstawowy – typ zmodyfikowany. Jednocześnie wskazuje się, że rozwiązanie ujawniającej się konkurencji norm do oceny tego samego czynu wymaga zastosowania zasady specjalności (tak m.in. W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 74 i n. oraz A. Marek, *Kodeks karny...*, s. 141–142; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.). Dodatkowo podkreśla się, że powiązanie kolizji z normami sankcjonującymi sprawia, iż wykorzystanie zasady specjalności nie jest rezultatem koniecznym wynikającym z relacji logicznych, lecz rozstrzygnięciem funkcjonalnym o teleologicznym charakterze (W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 74; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.; P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna reguła...*, s. 149–168; odmiennie A. Marek, przyjmując, że zastosowanie zasady specjalności prowadzi w każdym przypadku do uznania zbiegu za pozorny

– Kodeks karny..., s. 141–142). W konsekwencji w tym ujęciu przyjmuje się, że rozstrzygnięcie zbiegu norm uzależnione jest od okoliczności konkretnego przypadku, ma zatem charakter konkretno-indywidualny i w zależności od oceny uwzględniającej wszystkie okoliczności danej sprawy w wyniku zastosowania zasady specjalności prowadzić może do uznania zbiegu za pozorny i w konsekwencji uwzględnienia w kwalifikacji prawnej tylko jednej normy sankcjonującej przy pominięciu pozostałych lub też do uznania, iż zbieg nie ma charakteru pozornego, czego konsekwencją jest stwierdzenie, że tylko jednoczesne skorzystanie ze wszystkich zbiegających się norm stworzy możliwość odzwierciedlenia w podstawie kwalifikacji całej zawartości kryminalnopolitycznej wartościowanego czynu. W konsekwencji przyjmuje się, że zasada *lex specialis derogat legi generali* posiada takim sam status, charakter i znaczenie, jak zasady *lex consumens derogat legi consumptae* oraz *lex primaria derogat legi subsidiariae* (por. W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 74; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.; P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna reguła...*, s. 149–168).

29. Istota tzw. pozornego zbiegu przepisów ustawy jest w obu zarysowanych wyżej ujęciach identyczna z perspektywy konstrukcji kumulatywnej kwalifikacji, bowiem uznanie zbiegu za pozorny – wynikające albo z przyjęcia, że między opisami typów czynu zabronionego zawartymi w zakresach zastosowania zdekodowanych ze zbiegających się *prima facie* przepisów norm sankcjonujących zachodzi relacja wykluczania, albo z zastosowania dyrektywy kolizyjnej wyrażonej za pomocą łacińskiej paremii *lex specialis derogat legi generali* – sprawia, iż podstawą kwalifikacji tego samego czynu jest tylko jedna norma sankcjonująca zdekodowana z przepisu wyrażającego znamiona typu czynu zabronionego uznawanego za specjalny. Zbieg uznany za pozorny nie prowadzi do kumulatywnej kwalifikacji.
30. Odmienność pomiędzy zarysowanymi wyżej sposobami ujmowania tzw. zbiegu pozornego ujawnia się natomiast w określeniu podstawy uznania zbiegu za pozorny oraz charakterze tego rodzaju zbiegu. W zależności bowiem od przyjętych założeń podstawą tzw. zbiegu pozornego będzie albo relacja wykluczania zachodząca między opisami typu czynu zabronionego zawartymi w zakresach zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się *prima facie* przepisów wykluczającą potrzebę odwoływania się do zasady specjalności, albo relacja zawierania zachodząca

między opisami typów czynu zabronionego zawartymi w zakresach zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się przepisów, wymagająca do przyjęcia pozorności zbiegu skutecznego zastosowania zasady specjalności.

31. Należy podkreślić, że w obu zarysowanych wyżej ujęciach teoretycznych tzw. pozornego zbiegu przepisów ustawy konieczne jest ustalenie, iż między zakresami zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się *prima facie* przepisów zachodzi tego typu różnica, że jeden z nich jest szerszy od drugiego, tzn. gdy chociażby jeden z elementów charakteryzujących zakres zastosowania jednej z norm sankcjonujących był opisany bardziej precyzyjnie (był bogatszy w treść), a przez to węższy zakresowo niż w drugiej z norm sankcjonujących, przy tożsamości pozostałych okoliczności charakteryzujących zakresy zastosowania tych norm (por. J. Wróblewski, *Lex generalis a lex specialis*, ZNUŁ. Nauki Humanistyczno-Społeczne, 1963, z. 28, s. 7 i n.; W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 68 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.; P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna reguła...*, s. 149–168). Innymi słowy, chodzi o sytuację, gdy zakres zastosowania normy szczególnej w całości zawiera się w zakresie zastosowania normy ogólnej, co sprawia, że wszystkie przypadki, do których może mieć zastosowanie norma szczególna, objęte są zakresem zastosowania normy ogólnej. Oznacza to, że podstawą analizy w zakresie ustalania pozorności zbiegu jest stwierdzenie, że między opisami typu czynu zabronionego zawartymi w zakresach zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się *prima facie* przepisów zachodzi taka relacja, że w jednym z nich zawarte zostało co najmniej jedno znamię specjalizujące, przy identyczności pozostałych znamion. Takie stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie Sądu Najwyższego, w którym np. w odniesieniu do relacji norm zdekodowanych z art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. i art. 271 § 1 k.k. podkreśla się, że „przepis art. 62 § 2 lub 5 k.k.s. w zakresie penalizacji wystawiania faktur nierzetelnych zawiera bowiem w takim wypadku znamiona wskazane w art. 271 § 1 k.k., a znamieniem specjalizującym jest rodzaj wystawianego dokumentu (faktura) oraz ograniczenie kręgu podmiotów tego czynu do wystawcy faktury” (por. uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 75; uzasadnienie uchwały SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 16/03, OSNKW 2003, nr 9–10, poz. 77). Stwierdzenie takiej relacji w razie przyjęcia koncepcji

uznającej, że podstawą pozorności zbiegu jest relacja wykluczenia między opisami typu czynu zabronionego zawartymi w zakresie zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się *prima facie* przepisów, przesądza o pozorności w sposób bezwyjątkowy i bez konieczności (a wręcz bez możliwości) odwoływania się do zasady specjalności, w razie uznania, że zbieg pozorny jest wynikiem skutecznego zastosowania zasady specjalności w oparciu o relację zawierania między opisami typów czynu zabronionego zawartymi w zdekodowanych ze zbiegających się *prima facie* przepisów norm sankcjonujących, wymaga jeszcze odwołania się do zasady specjalności i stwierdzenia, iż jej zastosowanie jest uzasadnione teleologicznie w realiach wartościowanego tego samego czynu.

32. Odnosząc się do odmienności w charakterze zbiegu, podnieść należy, że w razie przyjęcia koncepcji uznającej, iż podstawą tzw. zbiegu pozornego jest relacja wykluczania zachodząca między zawartymi w zakresach zastosowania odczytanych ze zbiegających się przepisów norm sankcjonujących, uznanie zbiegu za pozorny jest konieczną konsekwencją ustalenia tej relacji i nie wymaga odwołania się do zasady specjalności. Jednocześnie uznanie zbiegu przepisów za pozorny jest w takim przypadku bezwyjątkowe i obejmuje wszystkie sytuacje, w których stwierdzona zostanie relacja wykluczania. Uznanie zbiegu za pozorny następuje na poziomie abstrakcyjnym, bez uwzględnienia okoliczności konkretnego przypadku. Zawsze przeto konsekwencją przyjęcia pozorności zbiegu jest wykluczenie możliwości zastosowania więcej niż jednej z norm sankcjonujących, co wyklucza możliwość kumulatywnej kwalifikacji.
33. W razie przyjęcia, że podstawą tzw. zbiegu pozornego jest relacja zawierania między zawartymi w zakresach zastosowania norm sankcjonujących opisami typów czynu zabronionego, rozstrzygnięcie opiera się na zastosowaniu dyrektywy kolizyjnej określanej łacińską premią *lex specialis derogat legi generali*, uwarunkowanej względami funkcjonalnymi, uwikłanymi aksjologicznie, czego konsekwencją jest to, że ocena ta jest zawsze dokonywana w powiązaniu z realiami wartościowanego czynu (*in concreto*) i może albo sprowadzać się do „derogacji” konkurujących norm w oparciu o zasadę specjalności i w konsekwencji wykorzystania do oceny tego samego czynu tylko jednej z nich, albo uznania, iż z celowościowego punktu widzenia zasadne jest uznanie zbiegu za rzeczywisty i wykorzystanie w podstawie kwalifikacji prawnej wszystkich konkurujących do oceny norm sankcjonujących.

Oznacza to, że w sytuacji niezastosowania zasady specjalności nie istnieją podstawy do uznania zbiegu za pozorny, czego konsekwencją jest możliwość zastosowania kumulatywnej kwalifikacji (por. P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna reguła...*, s. 149–168).

34. Konkludując przedstawione wyżej uwagi, należy stwierdzić, że uznanie zbiegu przepisów za tzw. zbieg pozorny wyklucza w każdym przypadku możliwość zastosowania kumulatywnej kwalifikacji, w zależności od przyjętej koncepcji odmiennie kształtuje się zakres tzw. zbiegu pozornego. Jest on pełny, obejmując bez wyjątku wszystkie przypadki zbiegu przepisów określających znamiona typu podstawowego i jego zmodyfikowanych odmian w razie uznania za podstawę tzw. zbiegu pozornego relacji wykluczania, ograniczony co najmniej w ten sposób, że uznanie zbiegu za pozorny nie stanowi koniecznej konsekwencji ustalenia logicznych relacji między zakresami zastosowania norm sankcjonujących, w razie przyjęcia za podstawę tzw. pozornego zbiegu relacji zawierania. Należy podkreślić, że koncepcja opierająca się na relacji zawierania między opisami typów czynu zabronionego zawartymi w zakresach zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się *prima facie* przepisów ma pewną przewagę nad ujęciem tradycyjnym, opartym na relacji wykluczania, w przypadku wartościowania tego samego czynu stanowiącego konsekwencję przyjęcia czynu ciągłego (art. 6 § 2 k.k.s.) oraz tego samego czynu stanowiącego podstawę przestępstw trwałych lub zbiorowych, w stosunku do których przyjęcie zasady bezwyjątkowości tzw. pozorności zbiegu prowadzi w sposób konieczny do nieuwzględniania w podstawie kwalifikacji części znamion zrealizowanych przez poszczególne fragmenty zachowania sprawcy, co prowadzić może do niepełnego odzwierciedlenia w kwalifikacji prawnej całej zawartości kryminalnopolitycznej zachowania, a tym samym do „fałszowania rzeczywistości” w zakresie prawnokarnej oceny (por. szerzej W. Wróbel, *Z problematyki tak zwanego pozornego zbiegu przepisów ustawy...*, s. 75 i n.; J. Giezek, *Zbieg przepisów...*, s. 91 i n.; P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 298 i n.; P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna reguła...*, s. 149–168).
35. Należy podkreślić, że **konsekwencją uznania zbiegu przepisów za zbieg pozorny jest przyjęcie za podstawę kwalifikacji prawnej tylko jednej normy sankcjonującej**, tym samym zbieg pozorny wyklucza kumulatywną kwalifikację budowaną przy wykorzystaniu dyrektywy wyrażonej w art. 7

k.k.s., a także możliwość przyjęcia konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych w wypadku uznania za pozorny zbiegu przepisów kodeksu karnego skarbowego oraz przepisów kodeksu karnego lub innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną. Trafnie w powyższym kontekście wskazuje się w orzecznictwie, że „porównanie treści art. 76 § 1 k.k.s. i art. 286 § 1 k.k. prowadzi do oczywistego wniosku, że pierwszy z nich jest przepisem *lex specialis* w stosunku do drugiego. Znamiona przestęstwa z art. 76 § 1 k.k.s. mieszczą się całkowicie w ogólnie ujętym opisie działania sprawcy przestęstwa z art. 286 § 1 k.k., typizując szczególny rodzaj oszustwa prowadzącego do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatkowej należności publicznoprawnej. (...) Aktualnie wystawca faktury niemającej w ogóle odzwierciedlenia w stanie faktycznym ma także obowiązek uiszczenia podatku VAT. Zatem przepisem, który należy zastosować przy kwalifikacji prawnej czynu polegającego na wyłudzeniu nienależnego zwrotu podatku VAT jest art. 76 § 1 k.k.s.” (wyrok SN z dnia 12 sierpnia 2008 r., V KK 76/08, LEX nr 449041; identycznie SN w wyroku z dnia 19 marca 2008 r., II KK 347/07, BPK 2008, nr 9, poz. 5; odmiennie postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNKW 2004, nr 5, poz. 51, oraz postanowienie SN z dnia 8 kwietnia 2009 r., IV KK 407/08, LEX nr 503265).

Tak zwany pomijalny zbieg przepisów ustawy

36. Tak zwany pomijalny zbieg przepisów ustawy oparty jest na relacji krzyżowania się opisów typu czynu zabronionego zawartych w zakresach zastosowania norm sankcjonujących zdekodowanych ze zbiegających się *prima facie* przepisów. W takim przypadku w sytuacji, gdy ten sam czyn wykazuje cechy pozwalające uznać, że realizuje znamiona zakresu zastosowania obu norm sankcjonujących, zachodzi konieczność ustalenia, czy wykorzystanie tylko jednej z nich w podstawie kwalifikacji prawnej pozwoli oddać całą zawartość kryminalnopolityczną ocenianego czynu. W tym zakresie wedle powszechnie przyjmowanego w doktrynie prawa karnego poglądu zachodzi konieczność rozstrzygnięcia, czy zachodzący zbieg norm nie może zostać rozstrzygnięty poprzez zasadę subsydiarności lub zasadę konsumpcji [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 147 i n.; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 98 i n.; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 168 i n.; odmiennie A. Marek – uznając, że „zasada specjalności ma zastosowanie również w innych sytuacjach, które tworzą nie tyle pozorny, co pomijalny zbieg” – *Kodeks karny...*, s. 142].

37. **Obie zasady zaliczane są powszechnie do kategorii teleologicznych dyrektyw kolizyjnych**, co sprawia, że ich wykorzystanie uzależnione jest od oceny okoliczności konkretnego przypadku i zawsze stanowi konsekwencję przeprowadzonej *in concreto* analizy. Uznanie zbiegu za pomijalny nie jest w świetle powyższych założeń możliwe w sposób generalno-abstrakcyjny, poprzez odwołanie się do zachodzących między normami sankcjonującymi.
38. Należy podkreślić, że status dyrektyw określanych za pomocą łacińskich paremii *lex primaria derogat legi subsidiariae* i *lex consumens derogat legi consumptae* oraz zakres ich zastosowania jest w najwyższym stopniu sporny. W piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, wedle którego należy zrezygnować z posługiwania się zasadą subsydiarności milczącej i ograniczyć podstawy uznawania zbiegu za pomijalny wyłącznie do zasady konsumpcji [zob. szerzej W. Wolter, *Reguły wyłączania wielości ocen...*, *passim*; A. Spotowski, *Pomijalny (pozorny) zbieg przepisów ustawy...*, s. 45 i n.; W. Mąciór, *Zbieg przepisów ustawy...*, s. 32 i n.; P. Kardas, *Problem zbiegu przepisów ustawy karnej a różne postaci współdziałania*, Prok. i Pr. 2005, nr 7–8, s. 101 i n.; P. Kardas, *Lex specialis – logiczna czy teleologiczna reguła...*, s. 149–168]. Nie podejmując nawet próby odniesienia się do zarysowanych wyżej kontrowersji, jako podstawę zamieszczonych niżej uwag przyjęto dominujące aktualnie w piśmiennictwie rozumienie zasady specjalności oraz konsumpcji.
39. **Zasada subsydiarności** oparta jest na założeniu, że w systemie prawnym funkcjonują dwie kategorie norm: wykorzystywanych w sposób zasadniczy do kryminalizacji określonych zachowań, w swoisty sposób pierwotnych oraz norm uzupełniających, ze swej istoty dopełniających (subsydiarnych), których celem jest zapewnienie mogącej się ujawnić „luki” kryminalizacyjnej, wynikającej z niewłaściwego zakresu zastosowania normy pierwotnej. W piśmiennictwie podkreśla się, że o tym, iż dany przepis ma charakter pomocniczy (uzupełniający, subsydiarny), przesadzać może sam ustawodawca bądź też subsydiarność może wynikać z relacji, w jakiej pozostają dwie konstrukcje ustawowe. W razie wskazania przez ustawodawcę na subsydiarność określonego przepisu mamy do czynienia z tzw. subsydiarnością ustawową, w przypadku subsydiarności wynikającej z relacji, w jakiej pozostają ze sobą określone konstrukcje, mówi się o tzw. subsydiarności milczącej lub doktrynalnej [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 148 i n.; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 98 i n.]. W piśmiennictwie wyróżnia się także dwie odmiany subsydiarności ustawowej, tzw. subsydiarność bezwzględna, której

zastosowanie jest niezależne od sankcji określonych w zbiegających się przepisach, oraz subsydiarność względną, której zastosowanie uzależnione jest od ustalenia, że przepis pierwotny przewiduje surowsze zagrożenie od przepisu dopełniającego [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 149]. W zakresie regulacji zawartych w kodeksie karnym skarbowym występuje wyłącznie konstrukcja ustawowej subsydiarności bezwzględnej.

- 40. Subsydiarność ustawowa** konstytuowana jest poprzez zamieszczenie w konkretnym przepisie tzw. klauzuli subsydiarności. Powszechnie wskazywanym przykładem takiego rozwiązania jest konstrukcja zawarta w art. 231 § 4 k.k., zgodnie z którą „przepisu art. 231 § 2 k.k. nie stosuje się, jeżeli czyn wyczerpuje znamiona czynu zabronionego określonego w art. 228” [zob. szerzej co do konstrukcji wskazanej ustawowej klauzuli subsydiarności A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 148 i n.; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 98 i n.].
- 41. Ustawową klauzulę subsydiarności zawiera przepis art. 84 § 2 k.k.s.,** zgodnie którym „przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli czyn sprawcy wyczerpuje znamiona innego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego określonego w tym rozdziale albo jeżeli niedopełnienie obowiązku nadzoru należy do ich znamion”. Należy podkreślić, że klauzula subsydiarności została w omawianym przypadku określona podwójnie. Po pierwsze, rozciąga się na te przypadki, gdy ten sam czyn sprawcy obok znamion przewidzianych w art. 84 § 1 k.k.s. realizuje także znamiona innego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego przewidzianego w rozdziale 6 k.k.s. Ponadto klauzula subsydiarności uzupełniona została wskazaniem, że wyłączone jest zastosowanie przepisu art. 84 § 1 k.k.s. wówczas, gdy ten sam czyn co prawda nie realizuje w pełni znamion przestępstwa lub wykroczenia skarbowego przewidzianego w rozdziale 6 k.k.s., jednak wypełnia część znamion takiego typu czynu zabronionego zgrupowanego w tym rozdziale, do którego znamion należy niedopełnienie obowiązku nadzoru [por. T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy...*, 2006, s. 126–127; A. Nita (w:) G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Świątłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 435].
- 42. Podobnie ustawową klauzulę subsydiarności zawiera przepis art. 96 § 2 k.k.s.,** zgodnie z którą „przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli czyn sprawcy wyczerpuje znamiona innego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia

skarbowego określonego w tym rozdziale albo jeżeli niedopełnienie obowiązku nadzoru należy do ich znamion”, oraz przepis art. 111 § 2 k.k.s., stanowiący, że „przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli czyn sprawcy wyczerpuje znamiona innego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego określonego w tym rozdziale albo jeżeli niedopełnienie obowiązku nadzoru należy do ich znamion”.

43. W odniesieniu do **subsydiarności milczącej** (doktrynalnej) wskazuje się, że co do zasady objęte są nią przepisy określające poszczególne postaci stadialne popełnienia przestępstwa. W tym znaczeniu przepis przewidujący karalność przygotowania danego typu czynu zabronionego znajduje zastosowanie jedynie wówczas, jeżeli sprawca nie osiągnął swoim czynem stadium usiłowania. Podobnie odpowiedzialność za usiłowanie danego przestępstwa lub wykroczenia aktualizuje się wówczas, gdy oceniany czyn sprawcy nie stanowił dokonania tego typu czynu zabronionego, do którego odnosi się konstrukcja usiłowania [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 149; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 99]. W odniesieniu do subsydiarności milczącej (doktrynalnej) przyjmowanej w odniesieniu do poszczególnych postaci stadialnych w doktrynie podkreśla się, że jej przyjęcie ma charakter definitywny. Oznacza to, że wyłączenie zastosowania konstrukcji określającej podstawy odpowiedzialności karnej za stadium wcześniejsze z punktu widzenia *inter criminis* z uwagi na zrealizowanie przez ten sam czyn sprawcy znamion charakteryzujących odpowiedzialność karłą za stadium następne nie prowadzi do swoistego „odżycia” odpowiedzialności za wyłączone z uwagi na zasadę subsydiarności milczącej stadium poprzedzające. W konsekwencji przyjmuje się, że wyłączenie karalności za dokonanie nie prowadzi do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej za uznane za wyłączone na podstawie reguły subsydiarności milczącej usiłowanie tego typu czynu zabronionego, podobnie wyłączenie karalności za usiłowanie nie oznacza powrotu do odpowiedzialności karnej za przygotowanie tego typu czynu zabronionego [por. A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 149; J. Giezek (w:) *Kodeks karny...*, s. 97–99].
44. W doktrynie przyjmuje się, że charakter subsydiarny oparty na konstrukcji subsydiarności milczącej mają przepisy określające podstawy odpowiedzialności karnej za narażenie danego dobra prawnego na niebezpieczeństwo w stosunku do przepisów kryminalizujących odpowiedzialność za naruszenie (uszkodzenie lub zniszczenie tego dobra prawnego).

Wskazuje się jednocześnie, że warunkiem przyjęcia subsydiarności milczącej jest w takich przypadkach stwierdzenie tożsamości dobra prawnego oraz przedmiotu bezpośredniego oddziaływania, a także tożsamości strony podmiotowej. W konsekwencji nie stanowi podstawy do przyjęcia subsydiarności milczącej przypadek, w którym sprawca tym samym czynem realizuje umyślnie znamiona typu chroniącego dane dobro prawne przed narażeniem na niebezpieczeństwo oraz nieumyślnie typu chroniącego to dobro prawne przed jego naruszeniem (uszkodzeniem lub zniszczeniem). Subsydiarności milczącej nie można przyjąć w takim wypadku także wówczas, gdy mamy do czynienia z tożsamością dobra prawnego oraz przedmiotem bezpośredniego oddziaływania, występuje jednak odmienność elementów strony podmiotowej charakteryzującej narażenie na niebezpieczeństwo (umyślność) oraz naruszenie dobra prawnego (nieumyślność), która powoduje, że mamy do czynienia z odmiennymi konstrukcjami prawnymi, zaś oddanie całej zawartości kryminalnopolitycznej ocenianego czynu wymaga uwzględnienia w podstawie kwalifikacji prawnej wszystkich zbiegających się do oceny prawnej przepisów.

45. Pewne kontrowersje związane są z oceną przypadków zbiegu przepisów określających **różne tzw. formy zjawiskowe popełnienia przestępstwa**. W piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, wedle którego „nie można jednym czynem zrealizować różnych postaci współdziałania przy dokonaniu czynu zabronionego. Zbieg postaci współdziałania musi być rozpatrywany na płaszczyźnie zbiegu przestępstw” [A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 149–150]. Wydaje się jednak, że wątpliwe jest założenie, jakoby tym samym czynem nie można było zrealizować znamion charakteryzujących różne postaci współdziałania. Na możliwość wystąpienia takiej postaci zbiegu wskazuje się w piśmiennictwie [por. A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 260; P. Kardas, *Problem zbiegu przepisów ustawy karnej...*, s. 109 i n.]. W konsekwencji należy przyjąć, że możliwy jest zbieg tych różnych postaci sprawczego współdziałania w popełnieniu przestępstwa, zaś jego wystąpienie nie może zostać rozwiązane poprzez odwołanie się do zasady subsydiarności milczącej.
46. Podobnie należy przyjąć, że zasada subsydiarności nie doprowadzi do uznania za pomijalny zbiegu przepisów określających sprawcze postaci popełnienia przestępstwa z przepisami stanowiącymi podstawę odpowiedzialności karnej za niesprawcze postaci współdziałania w sytuacji, gdy

przepisy te odmiennie określać będą stronę podmiotową (chodzi o zbieg nieumyślnych postaci sprawczych z umyślnymi postaciami niesprawczego współdziałania). Zbieg takich przepisów ma charakter rzeczywisty (por. P. Kardas, *Problem zbiegu przepisów ustawy karnej...*, s. 114).

47. **Zasada konsumpcji** wedle powszechnie przyjmowanego w doktrynie poglądu opiera się na specyficznej relacji między dwoma typami czynu zabronionego, polegającej na tym, że jeden z nich charakteryzuje w taki sposób zachowanie karalne, iż obejmuje z punktu widzenia zawartości kryminalnopolitycznej także te aspekty, które odzwierciedlone zostały w znamionach innego przepisu, zbiegającego się do oceny tego samego czynu. W konsekwencji ustalenie takiej relacji sprawia, że przyjęcie za podstawę kwalifikacji prawnej pierwszego z przepisów, obejmującego szerszy aspekt zachowania, czyni zbędnym z punktu widzenia zasady oddania w podstawie kwalifikacji prawnej całej zawartości kryminalnopolitycznej ocenianego zachowania powoływanie także drugiego z przepisów. Powszechnie akcentuje się, że zasada konsumpcji związana jest z oceną dokonywaną *in concreto* z uwzględnieniem wszystkich okoliczności związanych z wartościowanym czynem. Stąd też nie sposób wskazać *in abstracto* grup przepisów, między którymi zbieg byłby rozstrzygalny już na etapie przekładu przepisów na normy poprzez wykorzystanie zasady *lex consumens derogat legi consumptae*.
48. Zastosowanie zasady konsumpcji nie prowadzi do uznania zbiegu różnych postaci sprawczego współdziałania za pomijalny, czego konsekwencją jest przyjęcie, że zbieg różnych postaci sprawstwa ma charakter rzeczywisty (por. P. Kardas, *Problem zbiegu przepisów ustawy karnej...*, s. 109).
49. Zasada konsumpcji nie prowadzi również do uznania za pomijalny zbiegu przepisów określających formy sprawcze oraz niesprawcze postaci współdziałania w sytuacji, gdy pozostające w zbiegu przepisy określają w odmienny sposób stronę podmiotową (zbieg umyślnych odmian niesprawczego współdziałania oraz nieumyślnej postaci sprawczej). W takim przypadku przyjąć należy, że zbieg ma charakter rzeczywisty (por. P. Kardas, *Problem zbiegu przepisów ustawy karnej...*, s. 124).

**Realny (rzeczywisty, uwzględniany w kwalifikacji)
zbieg przepisów ustawy – kumulatywna kwalifikacja**

50. Powyżej podkreślono już, że podstawą tzw. **realnego (rzeczywistego, uwzględnianego) zbiegu przepisów ustawy** jest ustalenie, iż w odniesieniu do konkretnego czynu nie istnieje możliwość rozwiązania jawiącego się *prima facie* zbiegu przepisów poprzez zastosowanie w trakcie procesu wykładni jednej z przyjmowanych w prawie karnym reguł wyłączenia wielości ocen. W konsekwencji po przeprowadzeniu przekładu przepisów na normy postępowania okazuje się, że ten sam czyn realizuje znamiona zawarte w zakresach zastosowania dwóch lub więcej norm sankcjonujących. Z uwagi na brak możliwości rozwiązania zbiegu norm sankcjonujących określających znamiona przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych oraz przyjęcie w art. 6 § 1 k.k.s. zasady zakazu multiplikacji przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych nabudowywanych na tym samym czynie tego samego sprawcy ustawodawca przewidział w art. 7 § 1 k.k.s. specjalną dyrektywę interpretacyjną, służącą do określenia sposobu ostatecznego ukształtowania normy sankcjonującej, stanowiącej podstawę prawnokarnej kwalifikacji przy uwzględnieniu elementów konstrukcyjnych wszystkich zbiegających się do oceny tego samego czynu norm sankcjonujących.
51. Odwołując się do wskazanego wyżej w uwagach ogólnych statusu dyrektywnego art. 7 k.k.s. określającego ustawową dyrektywę interpretacyjną z elementami dyrektywy kolizyjnej, należy wskazać, że treść art. 7 k.k.s. stwarza podstawy do zbudowania w trakcie procesu interpretacji nowej normy sankcjonującej, której zakres zastosowania tworzą elementy zaczerpnięte z zakresów zastosowania wszystkich zbiegających się norm. Utworzona w ten sposób norma sankcjonująca zawiera w zakresie zastosowania wszystkie elementy charakteryzujące oceniany czyn, wyrażone w zakresach zastosowania zbiegających się norm sankcjonujących, obejmując z punktu widzenia znamion tworzonego w ten sposób na potrzeby oceny konkretnego czynu nowego typu czynu zabronionego wszystkie okoliczności istotne z punktu widzenia oceny zawartości kryminalnopolitycznej wyrażone w zbiegających się przepisach. Jednocześnie wyrażona w art. 7 k.k.s. dyrektywa kolizyjna nakazuje wykorzystać utworzoną w ten sposób z elementów wszystkich zbiegających się przepisów normę sankcjonującą jako podstawę prawnokarnej kwalifikacji i wyłącza zastosowanie w odniesieniu do ocenianego czynu norm sankcjonujących zdekodowanych

ze zbiegających się przepisów. Uwzględnienie w trakcie konstruowania tej normy elementów wyrażonych we wszystkich zbiegających się przepisach sprawia, że nowa norma sankcjonująca „kumuluje” w sobie elementy charakteryzujące każdą ze zbiegających się norm, obejmując wszystkie istotne z punktu widzenia prawnokarnej oceny elementy wartościowanego zachowania. Poprzez ten zabieg, konstruując normę sankcjonującą z elementów zawartych we wszystkich zbiegających się przepisach, organ stosujący prawo uzyskuje taką podstawę prawnokarnego wartościowania, która umożliwia oddanie w jednokrotnej podstawie przypisania za jedno przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe całej zawartości kryminalnopolitycznej ocenianego czynu i niepominięcie żadnego istotnego z punktu widzenia ustawowego wzorca oceny elementu. Stąd też z uwagi na objęcie wszystkich elementów charakterystycznych dla każdego ze zbiegających się przepisów tworzona na podstawie dyrektywy wyrażonej w art. 7 k.k.s. norma sankcjonująca umożliwia dokonanie jednokrotnej i zarazem kumulatywnej kwalifikacji tego samego czynu. Określony w zakresie zastosowania tak skonstruowanej normy sankcjonującej opis typu czynu zabronionego obejmuje wszystkie elementy wyrażone w zakresach zastosowania zbiegających się przepisów (zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 228 i n.). Opisana wyżej procedura związana z procesem przekładu przepisów na normy postępowania odzwierciedla ideę leżącą u podłoża konstrukcji kumulatywnej kwalifikacji, którą W. Wolter ujmował w ten sposób, że kumulatywny zbieg przepisów ustawy oznacza sytuację, gdy „sumują się kwalifikacje, które razem wzięte określają znamiona tego jednego czynu zabronionego w więcej niż jednym przepisie karnym” [W. Wolter (w:) *Kodeks karny...*, s. 62–63]. Warto podkreślić, że W. Wolter wyraźnie wskazywał, iż znamiona typu czynu zabronionego stanowiącego podstawę przypisania przy zastosowaniu kumulatywnego kwalifikacji składają się „z wziętych razem” wszystkich znamion określonych w zbiegających się przepisach, akcentując, że poprzez tę konstrukcję dochodzi do utworzenia nowego typu czynu zabronionego z elementów wyrażonych w ustawie karnej w znamionach zbiegających się przepisów.

52. Przepis art. 7 k.k.s. określa sposób dokonywania procesu wykładni w przypadku realnego zbiegu przepisów kodeksu karnego skarbowego określających przestępstwa skarbowe, zbiegu realnego przepisów określających wykroczenia skarbowe oraz zbiegu realnego przepisów określających przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

53. Nie budzi większych wątpliwości sposób wykorzystania dyrektywy wyrażonej w art. 7 k.k.s. w przypadkach realnego zbiegu przepisów określających przestępstwa skarbowe oraz realnego zbiegu przepisów określających wykroczenia skarbowe. W obu sytuacjach organ stosujący prawo konstruuje na podstawie elementów wyrażonych we wszystkich zbiegających się przepisach nową normę sankcjonującą określającą odpowiednio w zależności od charakteru zbiegających się przepisów: albo przestępstwo skarbowe określone w zakresie zastosowania nowej normy przez elementy zaczerpnięte ze wszystkich zbiegających się przepisów określających przestępstwa skarbowe, albo wykroczenie skarbowe określone w zakresie zastosowania nowej normy sankcjonującej przez elementy zaczerpnięte ze wszystkich zbiegających się przepisów określających wykroczenia skarbowe. W zależności od rodzaju zbiegających się przepisów wykorzystanych jako podstawa konstrukcyjna nowej normy sankcjonującej przepisów organ stosujący prawo uzyska normę określającą albo ujęte „kumulatywnie” przestępstwo skarbowe, albo ujęte „kumulatywnie” wykroczenie skarbowe, stanowiącą podstawę przypisania sprawcy tego samego czynu „jednego przestępstwa skarbowego” albo „jednego wykroczenia skarbowego”.
54. W przypadku zbiegu realnego przepisów określających przestępstwo skarbowe oraz wykroczenie skarbowe zgodnie z treścią art. 7 § 1 k.k.s. organ stosujący prawo zobowiązany jest do skonstruowania nowej normy sankcjonującej z elementów wyrażonych w zbiegających się przepisach, a więc zarówno tych, które charakteryzują przestępstwo skarbowe, jak i tych, które charakteryzują wykroczenie skarbowe, określającej znamiona przestępstwa skarbowego. W konsekwencji tak przeprowadzonego procesu wykładni dochodzi do utworzenia nowego typu czynu zabronionego, składającego się ze znamion przewidzianych w przepisie określającym przestępstwo skarbowe oraz przepisie określającym wykroczenie skarbowe. O charakterze typu określonego w zakresie zastosowania nowej normy sankcjonującej decyduje to, który ze zbiegających się przepisów zostanie wskazany jako podstawa wymiaru kary. Oznacza to, że przepis przewidujący najsurowszą karę określał będzie charakter typu, co sprawia, iż tak skonstruowany typ będzie stanowił przestępstwo skarbowe. Trafnie podkreśla się w orzecznictwie, że „delikty skarbowe mogą przyjmować jedynie postać przestępstw skarbowych albo wykroczeń skarbowych, *tertium non datur*”, dodając, że „delikt skarbowy zbudowany ze zbiegających się przepisów kodeksu typizujących przestępstwa i wykroczenia skarbowe będzie, tak jak wymaga tego art. 7 § 1 k.k.s.,

jednym przestępstwem skarbowym”, stąd też w sytuacji, „gdy ten sam czyn wyczerpuje znamiona przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, sąd skazuje tylko za jedno przestępstwo skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów” (uzasadnienie uchwały SN z dnia 21 września 2005 r., I KZP 23/05, OSNKW 2005, nr 10, poz. 91; zob. też P. Kardas, G. Łabuda, *Kumulatywny zbieg przepisów ustawy...*, cz. 1, s. 23 i n.).

55. Przepis art. 7 § 1 k.k.s. **określa sposób budowy nowej normy sankcjonującej określającej znamiona obejmujące wszystkie elementy oceniającego czynu wyrażone w zbiegających się przepisach**. Jednocześnie art. 7 § 2 k.k.s. przesądza, że w zakresie ustawowego zagrożenia budowana przy wykorzystaniu elementów zaczerpniętych z wszystkich zbiegających się przepisów norma sankcjonowana określa karę poprzez przejęcie zagrożenia zaczerpniętego z tego ze zbiegających się przepisów, który przewiduje najsurowsze zagrożenie, zaś w przypadku gdy zbiegające się przepisy przewidują zagrożenia takie same, z przepisu, którego znamiona najpełniej charakteryzują czyn sprawcy. Jednocześnie zgodnie z art. 7 § 2 k.k.s. do zakresu normowania nowo utworzonej przez organ stosujący prawo normy sankcjonującej wchodzi regulacje dotyczące środków przewidziane na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów.
56. Określone w art. 7 § 2 k.k.s. zasady konstruowania ustawowego zagrożenia obejmującego karę oraz środki możliwe do orzeczenia za przypisane sprawcy przestępstwo określone w zbudowanej przy wykorzystaniu dyrektywy z art. 7 § 1 k.k.s. nowej normy sankcjonującej wymagają kilku słów komentarza. W istocie bowiem przepis art. 7 § 2 k.k.s. określa zarówno sposób konstruowania ustawowego zagrożenia w tworzonej na potrzeby jednostkowego przypadku nowej normie sankcjonującej, jak i w pewnym zakresie dookreśla reguły „wymiaru kary i orzekania środków karnych w wypadku stwierdzenia, że występuje zbieg kumulatywny przepisów” (por. uzasadnienie wyroku SN z dnia 17 lipca 2002 r., III KK 165/02, OSNKW 2002, nr 9–10, poz. 68; Prok. i Pr. 2002, nr 12, poz. 2). Trzeba jednak podkreślić, że inną funkcję przepis art. 7 § 2 k.k.s. pełni w zakresie odnoszącym się do określenia ustawowego zagrożenia typu przewidzianego w nowo utworzonej ze wszystkich zbiegających się przepisów normie sankcjonującej, inną zaś w zakresie dookreślenia dyrektyw wymiaru kary za kumulatywnie kwalifikowane przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W pierwszym wypadku art. 7 § 2 k.k.s. wyraża regułę konstrukcyjną określającą

sposób budowy nowej normy sankcjonującej z elementów określonych w zbiegających się przepisach, **w drugim precyzuje i w pewnym zakresie modyfikuje zasady wymiaru kary.**

57. W odniesieniu do konstruowania ustawowego zagrożenia karą regulacja zawarta w art. 7 § 2 k.k.s. jest w części tożsama z treścią art. 11 § 3 k.k., w części zawiera regulację precyzującą sposób postępowania w wypadku zbiegu przepisów przewidujących takie same granice ustawowego zagrożenia. Regułą wspólną dla kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego jest zaczerpnięcie ustawowego zagrożenia karą z przepisu przewidującego karę najsurowszą. Użyte w art. 7 § 2 k.k.s. sformułowanie „na podstawie przepisu przewidującego karę najsurowszą” określa zasady wyboru rodzaju i granic kary przewidzianej za utworzony ze zbiegających się przepisów typ czynu zabronionego.
58. W odniesieniu do wyboru rodzaju kary przepis art. 7 § 2 k.k.s. przesądza, że w razie zbiegu przepisów przewidujących różne rodzaje kar jako ustawowe zagrożenie podstawą wymiaru kary za utworzony na podstawie zbiegających się przepisów typ jest ten przepis, który przewiduje surowszą odmianę kary [por. W. Wolter (w:) *Kodeks karny...*, s. 66]. Nie ma wątpliwości, że podstawą wyboru w tym zakresie jest przyjęta w ustawie karnej hierarchia kar, zgodnie z którą najsurowszym rodzajem kary jest kara pozbawienia wolności, następnie zaś kara ograniczenia wolności oraz kara grzywny. O surowości kary przesądza przede wszystkim rodzaj dobra prawnego, w które orzeczenie kary umożliwia ingerencję.
59. W przypadku zbiegu przepisów przewidujących kary jednorodzaowe wedle powszechnie przyjmowanego w piśmiennictwie i orzecznictwie stanowiska o wyborze przepisu stanowiącego podstawę wymiaru kary decydują granice ustawowego zagrożenia, przy czym podstawą oceny są granice ustawowego zagrożenia przewidziane w przepisie części szczególnej kodeksu karnego skarbowego bez uwzględniania możliwych modyfikacji związanych z nadzwyczajnym wymiarem kary. Podkreśla się, że z uwagi na zasadę względnej określoności kary, wyrażaną poprzez wskazanie w przepisie dolnej i górnej granicy ustawowego zagrożenia, dla uznania przepisu za najsurowszy decydujące znaczenie ma w pierwszej kolejności górna granica, określająca maksimum ustawowego zagrożenia, bowiem przepisem najsurowszym jest ten, który zezwala na orzeczenie najsurowszej kary

[por. W. Wolter (w:) *Kodeks karny...*, s. 66; A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 153]. Przepis określający najwyższą górną granicę ustawowego zagrożenia powinien zostać uznany za przewidujący najsurowsze zagrożenie w każdym przypadku, niezależnie od możliwości stosowania wobec sprawcy nadzwyczajnego wymiaru kary, także wówczas, gdy z jego zastosowaniem łączy się możliwość nadzwyczajnego złagodzenia kary lub odstąpienia od jej wymierzenia, czego nie przewidują pozostałe pozostające w zbiegu przepisy [por. wyrok SA w Lublinie z dnia 21 września 2004 r., II AKa 221/04, Prok. i Pr. 2005, nr 6, poz. 10; A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 153; A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 182]. W razie zbiegu przepisów przewidujących równe górne granice ustawowego zagrożenia decydujące znaczenie ma dolny próg ustawowego zagrożenia [por. W. Wolter (w:) *Kodeks karny...*, s. 66].

60. W piśmiennictwie podkreśla się, że pominięte przy kształtowaniu ustawowego zagrożenia w nowo tworzonej normie przepisy mogą jednak odgrywać pewną rolę w określeniu dolnego progu ustawowego zagrożenia w tym znaczeniu, że powinny one wyznaczać dolną granicę ustawowego zagrożenia w typie budowanym na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów wówczas, gdy przewidują wyższą dolną granicę niż przepis, który został uznany za przewidujący karę najsurowszą [por. A. Wąsek (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2005, s. 182; A. Zoll (w:) *Kodeks karny...*, t. I, 2004, s. 152]. Twierdzenie to trudno jednak uznać za uzasadnione w odniesieniu do sposobu określania granic ustawowego zagrożenia przewidzianego w nowo utworzonym na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów typie czynu zabronionego. Trafnie podkreślał niegdyś W. Wolter, odnosząc się do tej koncepcji, że „nie można kombinować ustawowych wymiarów kary, biorąc z jednego przepisu wyższe maksimum, z drugiego zaś minimum”, akcentując, że brak stosownej dyrektywy stanowiącej podstawę dla przeprowadzenia takiej operacji czyni ją pozbawioną ustawowego oparcia [por. W. Wolter (w:) *Kodeks karny...*, s. 66]. Należy jednak przyjąć, że przepis przewidujący wyższą dolną granicę danego rodzaju kary od przepisu uznanego za przewidujący najsurowszą karę dookreśla dyrektywy wymiaru kary, wyrażając szczegółową dyrektywę wymiaru kary w razie kumulatywnej kwalifikacji, zgodnie z którą kara orzekana za tak określone przestępstwo nie powinna być niższa niż najwyższa dolna granica określona w zbiegających się przepisach (zob. szerzej P. Kardas, *Zbieg przepisów ustawy w prawie karnym...*, s. 477 i n.).