

## UCHWAŁA Z DNIA 21 WRZEŚNIA 2005 R.

I KZP 23/05

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).

*Przewodniczący: sędzia SN H. Gradzik.*

*Sędziowie: SN A. Deptuła, SA (del. do SN) J. Grubba (sprawozdawca).*

*Prokurator Prokuratury Krajowej: A. Herzog.*

Sąd Najwyższy w sprawie Aliaksandra S., oskarżonego z art. 86 § 4 k.k.s. w zb. z art. 54 § 3 k.k.s. w zb. z art. 63 § 4 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s., po rozpoznaniu przekazanego na podstawie art. 441 § 1 k.p.k. przez Sąd Okręgowy w L. postanowieniem z 6 kwietnia 2005 r. zagadnienia prawnego wymagającego zasadniczej wykładni ustawy:

„Czy na gruncie art. 7 § 1 k.k.s. dopuszczalny jest kumulatywny zbieg przepisów ustawy, w sytuacji, gdy ten sam czyn wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego i znamiona wykroczenia skarbowego?”

u c h w a l i ł udzielić odpowiedzi jak wyżej.

### UZASADNIENIE

Zagadnienie prawne przedstawiono w następującej sytuacji procesowej:

Urząd Celny w B. oskarżył Aliaksandra S. o to, że w dniu 18 września 2004r. przekraczając granicę przez przejście graniczne w Terespolu samo-

chodem marki VW Golf, nielegalnie wprowadził na Obszar Celny Wspólnoty Europejskiej, bez zgłoszenia do odprawy celnej, towar w postaci 1130 paczek papierosów produkcji zagranicznej marki PALL MALL, bez polskich znaków skarbowych akcyzy, przez co nastąpiło narażenie budżetu Wspólnoty Europejskiej na uszczuplenie należności celnej w łącznej kwocie 1 158,57 zł oraz narażenie Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku VAT w kwocie 2 174,00 zł oraz podatku akcyzowego w kwocie 6 712,00 zł. Czyn ten zakwalifikowano jako przestępstwo skarbowe z art. 86 § 4 k.k.s. w zb. z art. 54 § 3 k.k.s. w zb. z art. 63 § 4 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s.

Wyrokiem z dnia 23 grudnia 2004 r. Sąd Rejonowy w B. uznał oskarżonego za winnego zarzuczonego mu czynu, który zakwalifikował z art. 63 § 4 k.k.s., i na tej podstawie wymierzył mu karę 100 stawek dziennych grzywny, ustalając wysokość każdej z nich na kwotę 45 zł.

Orzeczenie to zaskarżone zostało przez Urząd Celny w B. w części dotyczącej prawidłowości kwalifikacji prawnej przypisanego czynu. Wyrokowi zarzucono obrazę przepisów prawa materialnego polegającą na błędnej interpretacji art. 6 § 1 k.k.s. i art. 7 § 1 k.k.s., co spowodowało przyjęcie przez sąd, iż czyn oskarżonego wyczerpuje jedynie dyspozycję art. 63 § 4 k.k.s., z jednoczesnym wyeliminowaniem przepisów art. 86 § 4 k.k.s. i art. 54 § 3 k.k.s.

Podnosząc przedstawiony zarzut skarżący wniósł o zmianę zaskarżonego wyroku poprzez uznanie oskarżonego za winnego dokonania zarzucanego mu czynu zakwalifikowanego z art. 86 § 4 k.k.s. w zb. z art. 63 § 4 k.k.s. w zb. z art. 54 § 3 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s.

Rozpoznając apelację Sąd Okręgowy w L. dostrzegł zagadnienie prawne wymagające zasadniczej wykładni ustawy, które ujął w postaci pytania: „Czy na gruncie art. 7 § 1 k.k.s. dopuszczalny jest kumulatywny zbieg przepisów ustawy, w sytuacji, gdy ten sam czyn wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego i znamiona wykroczenia skarbowego?”.

Rozstrzygając przedstawione zagadnienie prawne Sąd Najwyższy zważył, co następuje.

Rozważania wypada zacząć od stwierdzenia, że przedstawione zagadnienie prawne rozpatrywane może być jedynie na tle zaistnienia rzeczywistego zbiegu przepisów, gdyż sytuacje związane z powstaniem pozornego zbiegu przepisów, eliminowane są poprzez tzw. reguły wyłączenia wielości ocen (specjalności, subsydiarności lub konsumpcji), które nie są przedmiotem uregulowań ustawowych, gdyż znajdują swe zastosowanie poprzez zasady wnioskowań logicznych. W ten sposób powinna być rozwiązywana znacząca część zbiegów pomiędzy przestępstwami a wykroczeniami skarbowymi, przede wszystkim zaś te, gdzie rozróżnienie tych dwóch rodzajów deliktów opiera się na wartości mienia lub wysokości uszczuplenia należności publicznoprawnej.

Postawiony problem dotyczy zatem sytuacji rzeczywistego zbiegu przepisów, który na tle art. 7 § 1 k.k.s. prowadzi do możliwości zaistnienia trzech różnych konfiguracji procesowych. Dwie z nich wprost uregulowane zostały w ustawie, a tym samym rozstrzygnięcie ich nie nasuwa istotniejszych wątpliwości. Sytuacje te zachodzą wówczas, gdy jeden czyn sprawcy wyczerpuje znamiona określone w dwóch lub kilku przepisach ustawy normujących odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe, lub gdy taki stan rzeczy dotyczy dwu lub więcej przepisów kodeksu sankcjonujących wykroczenia skarbowe. Artykuł 7 § 1 k.k.s. stanowi, że w takich wypadkach sąd skazuje tylko za jedno przestępstwo skarbowe albo tylko za jedno wykroczenie skarbowe na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. Przyjęto tu zatem konstrukcję kumulatywnego zbiegu przepisów w sposób analogiczny, jak to ma miejsce w Kodeksie karnym (art. 11 § 2 k.k.).

Ustawodawca w art. 7 § 1 k.k.s. poprzestał jednak na uregulowaniu wprost tylko tych dwóch rodzajów zbiegów, nie wskazując, jak należy postąpić, gdy zbieg przepisów ma charakter „mieszany”, a więc gdy czyn wy-

czerpuje zarówno znamiona przestępstw skarbowych, jak i wykroczeń skarbowych.

Zgodnie z ukształtowanymi w teorii prawa zasadami znowu wchodzi w grę trzy rozwiązania przedstawionej sytuacji. Możliwe jest opowiedzenie się za wskazanym wyżej kumulatywnym zbiegiem przepisów lub rozwiązaniem zaistniałej sytuacji za pomocą zbiegu eliminacyjnego, ewentualnie zbiegu idealnego. Bezspornie, każde z tych rozwiązań prowadzi do innych skutków materialnoprawnych oraz procesowych i ma swój odpowiednik w obowiązujących obecnie lub w przeszłości unormowaniach.

Zasygnalizowane zagadnienia związane ze zbiegiem kumulatywnym wiążą się ze stosowaniem art. 7 § 1 k.k.s. Idealny zbieg przepisów znalazł swe zastosowanie w art. 8 k.k.s., zaś zbieg eliminacyjny, miał swoje ustawowe ulokowanie w Kodeksie karnym z 1932 r. (art. 36).

Stwierdzić też należy, że brzmienie obecnie obowiązującego art. 7 k.k.s. nie różni się w sposób istotny od treści dawnego art. 5 u.k.s. Natomiast istotniejszą zmianą z punktu widzenia niniejszych rozważań jest to, że Kodeks karny skarbowy zawiera część ogólną wspólną dla przestępstw i wykroczeń skarbowych, co pozwala zakładać, że to właśnie w tej części winien znajdować się przepis, który określałby sposób rozstrzygnięcia zbiegu przepisów normujących te dwie kategorie deliktów skarbowych. Jedynym zaś przepisem rozstrzygającym sposób postępowania w sytuacji takiego zbiegu jest właśnie art. 7 k.k.s.

Odwołując się do prezentowanych w doktrynie poglądów związanych z omawianym zagadnieniem, w pierwszej kolejności zauważyć należy, że literatura w tym zakresie jest niezwykle skąpa, a większość komentarzy unika głębszej analizy problemu. W istocie, jedyne obszerniejsze studium poświęcone temu zagadnieniu zawarte jest w artykule P. Kardasa i G. Łabudy: Kumulatywny zbieg przepisów ustawy w prawie karnym skarbowym, Prok. i Pr. 2001, nr 9-10. Autorzy ci jednoznacznie opowiadają się za do-

puszczalnością kumulatywnego zbiegu przestępstw i wykroczeń skarbowych. Analogicznego stanowiska można dopatrzeć się też w pracy G. Bogdana (G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Światłowski: Kodeks Karny Skarbowy z komentarzem, Gdańsk 2000).

Pozornie tylko istotniejszej pomocy w wyjaśnieniu postawionej kwestii nie przynosi też uzasadnienie rządowego projektu ustawy Kodeks karny skarbowy z dnia 17 maja 1999 r. Szczególną uwagę zwrócić jednak należy na następujący fragment uzasadnienia tego projektu, mający wszak cechy wykładni historycznej: „Przepis artykułu 6 (w ostatecznej redakcji ustawowej, przepis art. 6 projektu, składający się z trzech paragrafów, został rozbity na dwa przepisy – art. 6 i art. 7 z jednoczesnym zachowaniem dotychczasowej treści) będący zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 5, obowiązującej Ustawy karnej skarbowej, utrzymuje nadal instytucję kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy. Prawidłowa regulacja zbiegu przepisów karnoskarbowych w oparciu o koncepcję kumulatywnego zbiegu nabiera szczególnego znaczenia na tle przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych z tego swoistego powodu, że część szczególna projektu – mimo wyraźnego postępu – jest jeszcze ciągle zbyt kazuistyczna, co tym samym stwarza obiektywne możliwości łatwego krzyżowania się różnych kwalifikacji prawnych”.

Taki zapis, choć niejednoznaczny w swej treści, zdaje się wskazywać na to, że autorzy projektu przewidywali zastosowanie zbiegu kumulatywnego dla rozstrzygnięcia wszystkich sytuacji związanych ze zbiegiem przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Za każdym razem, autorzy odnoszą się przecież do „przepisów ustawy”, a więc wszystkich, normujących zarówno przestępstwa, jak i wykroczenia skarbowe. Nigdzie nie wskazuje się też na ograniczenia związane z krzyżowaniem się przepisów normujących te dwa rodzaje deliktów skarbowych.

Powyższe, w ocenie Sądu Najwyższego, postrzegać należy jako nie przesadzającą o kierunku interpretacji, ale bardzo istotną dla dalszych prac nad wykładnią znaczenia normy zawartej w art. 7 k.k.s., wskazówkę.

Przystępując do bezpośredniej analizy postawionego zagadnienia, stwierdzić należy, że stosunkowo najprostsze jest wyeliminowanie z dalszych rozważań nad postawionym zagadnieniem konstrukcji zbiegu idealnego. Bazę dla wszelkich rozważań nad przedmiotową kwestią musi stanowić przepis art. 7 k.k.s. Jedyne bowiem w tym przepisie, wspólnym dla przestępstw i wykroczeń skarbowych, ustawodawca wypowiedział się wprost co do kwestii rzeczywistego zbiegu przepisów wewnątrzkodeksowych. Zauważyć należy też, że art. 8 k.k.s. przyjmujący konstrukcję zbiegu idealnego, reguluje sytuację zbiegu przepisów k.k.s. i innych ustaw, nie ma zatem odniesienia do niniejszej sprawy.

Jak widać z powyższego, zasadę dla rozwiązywania sytuacji zbiegowych określa przepis art. 7 k.k.s., zaś wyjątkiem od niej jest unormowanie zastrzeżone dla zbiegu przepisów różnych ustaw, zawarte w art. 8 k.k.s. Stwierdzić więc trzeba, że dopuszczenie możliwości pozostawania przestępstw i wykroczeń skarbowych w zbiegu idealnym prowadziłyby do postawienia tej konstrukcji w sprzeczności z zapisem art. 7 k.k.s., a także przeczyłoby tezie, iż instytucja unormowana w art. 8 k.k.s. ma charakter wyjątkowy. Podkreślić należy, że brak jest przepisu, który stanowiłby ustawowe przyzwolenie na to, iż ten sam czyn mógłby być uznany za więcej niż jedno przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Nie można także zapominać, że dyspozycja art. 8 k.k.s. w sposób jednoznaczny zastrzega stosowanie wskazywanego rozwiązania wyłącznie do sytuacji zbiegu przepisów różnych ustaw, nie zaś krzyżowania się przepisów „wewnątrz” k.k.s.

Pozostaje zatem rozważenie, czy w sytuacji rzeczywistego zbiegu przepisów sięgnąć należy po konstrukcję zbiegu kumulatywnego, czy też eliminacyjnego. Rozwikłanie tej kwestii jawi się jako zdecydowanie trud-

niejsze, choćby z tego względu, że podstawy prawnej do obu tych rozwiązań poszukiwać należy w art. 7 k.k.s. Tylko pozornie bowiem, konstrukcja zbiegu eliminacyjnego jest jedyną, która może doprowadzić do skazania za jedno przestępstwo skarbowe, tak jak tego wymaga art. 7 § 1 k.k.s. Niewątpliwie, zastosowanie zbiegu kumulatywnego prowadzi do skonstruowania takiego deliktu, którego kwalifikacja prawna zawiera elementy wszystkich zbiegających się przepisów, a więc zarówno opisujących przestępstwa, jak i wykroczenia skarbowe. Te dwa twierdzenia, jak już podniesiono wyżej, tylko pozornie prowadzą do wniosku, że wykładnia językowa narzuca wybór rozwiązania omawianego problemu poprzez opowiedzenie się za zbiegiem eliminacyjnym. Jest tak, gdyż należy dostrzegać to, jakie skutki wywołuje skazanie na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów ustawy. Delikty skarbowe mogą przyjmować jedynie postać przestępstw skarbowych albo wykroczeń skarbowych, *tertium non datur*. Należy się tu odwołać do analogicznego rozwiązania z Kodeksu karnego. Poprzez zastosowanie kwalifikacji kumulatywnej, nie tworzy się nowego, „złożonego” typu przestępstwa, lecz nadal jest to zbrodnia lub występki. Decydujące zaś dla ustalenia charakteru tego deliktu jest to, który przepis jest podstawą wymiaru kary. Nie ma żadnego racjonalnego powodu, aby zasady tej nie stosować również do zbiegu przepisów Kodeksu karnego skarbowego.

Tak więc, delikt skarbowy zbudowany ze zbiegających się przepisów kodeksu typizujących przestępstwa i wykroczenia będzie, tak jak wymaga tego art. 7 § 1 k.k.s., jednym przestępstwem skarbowym, i za to jedno przestępstwo skarbowe nastąpi skazanie.

Taka analogia do rozwiązań przyjętych w Kodeksie karnym jest w pełni dopuszczalna, gdyż przestępstwa i wykroczenia skarbowe są zdecydowanie konstrukcyjnie bliższe zbrodni i występki powszechnych niż przestępstw i wykroczeń powszechnych. Dla potwierdzenia powyższego wystarczy wskazać choćby art. 46 k.k.s., który jednoznacznie określa, że

do wykroczeń skarbowych przepisy części ogólnej kodeksu wykroczeń nie mają zastosowania. Nie zostało zatem przejęte rozwiązanie zawarte w art. 10 k.w., rozstrzygające za pomocą eliminacji sytuacje zbiegu przestępstw i wykroczeń powszechnych.

W sposób zdecydowany przechyla to szalę na rzecz rozwiązania opartego na konstrukcji zbiegu kumulatywnego.

Nie są to jednak jedyne argumenty, które na jego poparcie można przytoczyć. O ile, niestety, wykładnia językowa nie daje jednoznacznej i definitywnej odpowiedzi, na którym ze zbiegów należy oprzeć rozstrzygnięcie omawianej kwestii, o tyle, pozostałe metody wykładni, zdecydowanie przemawiają za kumulacją przepisów.

Jako argument w istocie najprostszy i najsilniejszy trzeba wskazać to, że żadne inne rozwiązanie rzeczywistego zbiegu przepisów Kodeksu karnego skarbowego., nie zostało w tym kodeksie przewidziane. Jedynym przepisem normującym wprost to zagadnienie jest art. 7 k.k.s.

Bezspornie też, ustawą systemowo najbliższą Kodeksowi karnemu skarbowemu jest Kodeks karny. A jeżeli tak, to nie można nie dostrzeżać, że zbieg kumulatywny opisany w art. 11 k.k. jest jedynym sposobem rozwiązywania tego typu zbiegu przepisów wewnątrzkodeksowych. Inaczej natomiast rozwiązywane są zbiegi przepisów różnych ustaw, lecz każdorazowo ta odmienność znajduje odzwierciedlenie w postaci wyraźnego zapisu ustawowego – w art. 8 k.k.s., czy w art. 10 § 1 k.w. Nie sposób zatem zanegować, że wykładnia systemowa dostarcza argumentów, aby analogiczne zagadnienie na gruncie ustawy tak bliskiej systemowo rozwiązywać w taki sam sposób. Co więcej, wobec istnienia normy zapisanej w art. 7 k.k.s., nie do uniknięcia jest stosowanie zbiegu kumulatywnego przy bardziej złożonych konstrukcjach materialnoprawnych. Jeżeli bowiem sprawca, popełniając jeden czyn, naruszy dyspozycję więcej niż jednego przepisu regulującego odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe oraz co naj-



mniej jednego wykroczenia skarbowego, to gdyby opowiedzieć się za możliwością stosowania zbiegu eliminacyjnego dla rozwiązywania tej sytuacji, wówczas zbieg ten byłby przydatny jedynie do „wyeliminowania” wykroczenia skarbowego, po czym i tak, zgodnie z dyspozycją art. 7 § 1 k.k.s., sięgnąć trzeba by po zbieg kumulatywny dla rozwiązania sytuacji zbiegowej pomiędzy przepisami normującymi przestępstwa skarbowe. Takie rozwiązanie raziłoby nadmierną złożonością konstrukcji, wręcz sztucznością. Oczywiście są też trudności jakie niosłoby dla praktyki. Przedstawiony przykład wskazuje dobitnie na to, że z uwagi na stan prawny stworzony przez art. 7 § 1, konstrukcja zbiegu eliminacyjnego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, nigdy nie mogłaby mieć tak samodzielnej pozycji jaką miała choćby w Kodeksie karnym z 1932 r. Tym ograniczeniem nie jest natomiast dotknięta konstrukcja zbiegu kumulatywnego.

Należy też stwierdzić, 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 dowodzi, 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. Tego nie jest w stanie uczynić konstrukcja zbiegu eliminacyjnego, która ogranicza się jedynie do wskazania normy najsurowszej. Ta różnica szczególnie widoczna jest przy tego typu zdarzeniach, jak to, którego następstwem jest niniejsze pytanie prawne, kiedy to jednym czynem naruszono różne dobra, jak uszczuplenie należności celnej, podatku VAT oraz akcyzy. Trudno znaleźć uzasadnienie ku temu, dlaczego kwalifikacja prawna przypisanego czynu miałaby preferować któreś z tych zdarzeń prawnych i nie dostrzegać pozostałych. Natomiast przy kwalifikacji kumulatywnej żaden z przepisów, których znamiona zostały wyczerpane

czynem sprawcy, nie pozostaje poza sferą rozważań sądu, a równocześnie nie dochodzi do multiplikacji kar.

Jaskrawo jest to widoczne na gruncie niniejszej sprawy, kiedy to w przypadku zastosowania zbiegu eliminacyjnego sprawca ponosiłby odpowiedzialność jedynie za nieopłacenie podatku akcyzowego, a odzwierciedlenia w kwalifikacji prawnej nie znajdowałby najistotniejszy, jak wydawałoby się, dla tego stanu faktycznego element, jakim było nielegalne wprowadzenie towaru na obszar celny Wspólnoty Europejskiej. Element ten mógłby oczywiście znaleźć swój wyraz w opisie przypisanego czynu, ale niezmiennie prowadziłoby to do sytuacji, kiedy opisywany byłby czyn o znacznie „bogatszej” zawartości bezprawia niż wynikałoby to z jego kwalifikacji, a więc i wrażenia, że część zarzuczonego czynu zabronionego nie spotyka się z jakąkolwiek dalszą reakcją prawną.

Dodatkowym problemem powstającym na tym tle jest kwestia, sygnalizowana już w uzasadnieniu postawionego pytania prawnego, możliwości orzeczenia środka karnego w postaci przepadku przedmiotów. Na tle istniejącej konfiguracji procesowej, dopuszczalność orzeczenia tego środka, związana jest z przypisaniem sprawcy wykroczenia skarbowego wymienionego w art. 49 § 2 k.k.s. Przy zastosowaniu konstrukcji zbiegu eliminacyjnego, kiedy poniesienie odpowiedzialności za przestępstwo pochłania odpowiedzialność za popełnione tym samym czynem wykroczenia, sprawca odpowiadałby w niniejszej sprawie jedynie za uszczuplenie należności w postaci nieopłacenia podatku akcyzowego, z czym nie wiąże się możliwość wymierzenia wskazanego środka karnego. Taki stan rzeczy prowadzi do sytuacji, w której sprawca przemytu celnego towaru nieobjętego podatkiem akcyzowym ponosiłby w omawianym zakresie surowszą odpowiedzialność od tego sprawcy, który jednocześnie nie zgłosił towaru do odprawy celnej i nie opłacił od niego podatku akcyzowego. Trudno przyjąć, że istnieje na to ustawowe przyzwolenie. Nie jest to też kwestia, która może być zniwelo-

wana wyłącznie poprzez prawidłowy wymiar kary. Również i ten przykład dostarcza argumentów aksjologicznych na korzyść stosowania zbiegu kumulatywnego.

Na koniec zauważyć należy, że preferencje dla tego typu zbiegu, jak wydaje się, można dostrzec i w samej ustawie. Wskazują na to w swym opracowaniu P. Kardas i G. Łabuda (Kumulatywny zbieg przepisów ..., *op. cit.*). Dotyczy to dyspozycji art. 137 § 2 pkt 5 k.k.s., który stanowi, że: „Postępowania mandatowego nie stosuje się, jeżeli zachodzi zbieg przepisów określony w art. 7 § 1, a ten sam czyn sprawcy wykroczenia skarbowego wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego”. Wymienieni autorzy nie bez racji wywodzą, że: „przepis ten wyraźnie wskazuje, że ustawodawca dopuszcza możliwość rzeczywistego zbiegu przepisów kodeksu określających przestępstwo i wykroczenie skarbowe, do którego ze względu na treść art. 6 § 1 k.k.s. nie może znaleźć zastosowania instytucja idealnego zbiegu przestępstw lub wykroczeń. Jednocześnie brzmienie art. 137 § 2 pkt 5 k.k.s. wskazuje, że rozwiązanie takiego zbiegu następować powinno przy zastosowaniu dyrektywy interpretacyjnej wyrażonej w art. 7 k.k.s., tylko wówczas bowiem z uwagi na zmianę charakteru deliktu przypisanego sprawcy, który z uwagi na kumulatywną kwalifikację traci status wykroczenia i staje się przestępstwem skarbowym, konieczne jest wyłączenie możliwości stosowania postępowania mandatowego”.

Wnioskowanie powyższe zbudowane jest z przedstawionych już argumentów, a więc przede wszystkim zakłada, że w ogóle dopuszczalny jest realny zbieg przestępstw i wykroczeń skarbowych. We wskazanym przepisie ustawodawca jednoznacznie wskazał na taką możliwość. Można mieć co prawda wątpliwości, czy przytaczany przepis wprost odsyła dla rozwiązania zbiegów do dyspozycji art. 7 k.k.s. (co w istocie byłoby wystarczające, aby uznać istniejące w tej materii wątpliwości za rozstrzygnięte), ale niewątpliwie przekonująca jest konkluzja cytowanego poglądu. Bez-

sprzecznie, jednoczynowy zbieg wykroczenia i przestępstwa skarbowego musi prowadzić do poniesienia przez sprawcę odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe (stąd niedopuszczalność postępowania mandatowego).

Zauważyć jednak należy, że ten sam skutek w postaci poniesienia odpowiedzialności za jedno przestępstwo skarbowe osiągnany jest zarówno poprzez zastosowanie konstrukcji zbiegu kumulatywnego, jak i eliminacyjnego (oczywistym jest wszak, że to nie wykroczenie będzie pochłaniało przestępstwo skarbowe). Jeżeli jednak ustawodawca opowiadałby się za przyjęciem pochłaniania odpowiedzialności za popełnione wykroczenie przez odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe, po co wskazywałby na „zachodzenie zbiegu przepisów określonego w art. 7 § 1”, skoro w ogóle nie dochodziłoby do poniesienia przez sprawcę odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, a jedynie za pochłaniające je (eliminujące) przestępstwo skarbowe? W takiej sytuacji, wszak wystarczający byłby zapis zawarty w dyspozycji § 1 art. 137 k.k.s., iż mandat karny może być wymierzony jedynie sprawcy wykroczenia skarbowego. Stąd pośrednio można wyprowadzić wniosek, że ustawodawca dostrzega jednak we wskazywanej sytuacji konieczność poniesienia przez sprawcę odpowiedzialności na podstawie wszystkich zbiegających się przepisów. Tym samym opowiada się za konstrukcją opartą na zbiegu kumulatywnym.

Reasumując wszystkie omówione wyżej argumenty, stwierdzić należy, że przesądzają one o tym, iż w przypadku rzeczywistego zbiegu przepisów normujących odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe, skazanie za tak opisany czyn, w oparciu o art. 7 § 1 k.k.s., powinno nastąpić tylko za jedno przestępstwo skarbowe na podstawie wszystkich kumulatywnie zbiegających się przepisów ustawy.