

Zbigniew Szonert

"Kodeks karny skarbowy.
Komentarz", t. 1–2, Feliks Prusak,
Kraków 2006 : [recenzja]

Palestra 51/11-12(587-588), 211-215

2006

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

wynajętych wartości niematerialnych i prawnych, dóbr niematerialnych w aspekcie aktywów przedsiębiorstwa. Sporo uwagi poświęcono zastosowaniu ogólnych zasad podatkowych, amortyzacji podatkowej kosztów prac rozwojowych, amortyzacji wartości firmy. Niezwykle trudne i niekiedy złożone zagadnienia autor uzupełnia przykładami i przystępnym komentarzem.

Pozostając przy problematyce finansowej, w rozdziale XII Gołat skupił się na analizie aspektów podatków dochodowych dóbr niematerialnych. Szczegółowo omówiono pojęcie przychodu związanego z ochroną dóbr osobistych, opodatkowania wynagrodzenia za korzystanie z wizerunku. Dokonano omówienia podatkowych aspektów upoważnienia do wykonywania praw osobistych, nadzoru autorskiego czy też nazwy handlowej. Osobno opisano opodatkowanie odszkodowań za naruszenie dóbr osobistych. Kolejny podrozdział autor poświęcił przychodom osób fizycznych z tytułu praw majątkowych, omawiając podstawę opodatkowania i katalog praw majątkowych. Zasady opodatkowania twórców i artystów wykonawców, wraz z odliczeniem podatku z tytułu praw wykonawczych, przychodami osób fizycznych z praw własności przemysłowej, zasadami opodatkowania nieodpłatnych świadczeń w zakresie dóbr niematerialnych przedstawiono osobno, w kolejnych podrozdziałach.

Ostatni rozdział pracy autor poświęcił dobrom niematerialnym w kontekście podatku VAT. Koncentrując się na kwestiach systemowych i terminologicznych, Gołat przedstawia z uwzględnieniem postanowień ustawy o VAT dobra z zakresu własności intelektualnej, zakres opodatkowania twórców, zastanawiając się również nad charakterem autorskich umów o dzieło. W kolejnym z podrozdziałów rozważaniom podatkowym poddano licencję i sprzedaż praw. Sporo miejsca autor poświęcił wywodom dotyczącym usług informatycznych, z uwzględnieniem programów komputerowych. W osobnych podrozdziałach przedstawiono aspekty podatkowe dóbr z zakresu własności przemysłowej, know-how, usług dotyczących baz danych.

Podsumowując, uznać należy, iż Rafał Gołat dokonał niezwykle starannego przedstawienia i omówienia najważniejszych zagadnień prawnych dotyczących dóbr niematerialnych. Niekiedy autor, wychodząc naprzeciw potrzebom praktyków, udziela czytelnikowi niezwykle cennych wskazówek. Recenzowana książka stanowi niewątpliwie interesujące kompendium prawne poświęcone problematyce dóbr osobistych i koncepcyjnych. Tę rzetelną pracę należy polecić wszystkim zainteresowanym problematyką dóbr niematerialnych, w szczególności przedsiębiorcom i praktykom zajmującym się komercyjnym wykorzystywaniem dóbr opisanych w recenzowanej publikacji.

Adam Baszkowski

Feliks Prusak

Kodeks karny skarbowy. Komentarz, t. 1–2

Kraków: Zakamycze 2006, t. 1, ss. 712, t. 2, ss. 1400

Prof. F. Prusak, niekwestionowany autorytet w dziedzinie prawa karnego, a w szczególności prawa karnego skarbowego, opracował całościowy komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Został on wydany przez wydawnictwo „Zakamycze” w 2006 r. Obejmuje

dwa opasłe tomy, z czego pierwszy zawiera problematykę części ogólnej, drugi zawiera część szczegółową i obejmuje przepisy karnoskarbowe materialne oraz przepisy procesowe i wykonawcze.

Prawo i postępowanie karne skarbowe jest tą wyspecjalizowaną dyscypliną prawa, która plasuje się na pograniczu prawa i procesu karnego ogólnego, prawa skarbowego, prawa cywilnego i administracyjnego.

Oznacza to, że dla właściwej wykładni i stosowania norm prawa karnego skarbowego konieczna jest w niezbędny zakres znajomości wymienionych wyżej gałęzi prawa.

Temu czyni zadość omawiany komentarz, w którym autor, omawiając poszczególne normy materialnego i procesowego prawa karnego skarbowego, odnosi się do odpowiednich regulacji prawnych zawartych w pokrewnych systemach prawnych oraz uwzględnia kontekst jurydyczny i doktrynalny poszczególnych komentowanych norm kodeksu skarbowego.

Prawo karne skarbowe zostało skodyfikowane ustawą z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. Nr 83, poz. 930 ze zm.), określanej dalej w skrócie literami k.k.s.

Wcześniej obowiązujące regulacje tej problematyki, na które autor komentarza zwraca uwagę, to:

1. ustawa karna skarbową z 2 sierpnia 1926 r.
2. ustawa karna skarbową z 18 marca 1932 r.
3. dekret Prezydenta RP z 3 listopada 1936 r.
4. dekret Prezydenta RP z 11 kwietnia 1947 r.
5. ustawa karna skarbową z 13 kwietnia 1960 r.
6. ustawa karna skarbową z 26 października 1971 r.

Kodyfikacja prawa karnego skarbowego, dokonana w 1999 r., miała na celu scalenie i ustabilizowanie regulacji prawnych w tej niezwykle ważnej dziedzinie dla zabezpieczenia interesów skarbu państwa i praw obywateli.

Uwzględniając kompleksowy i wieloaspektowy charakter specjalistycznej regulacji prawnej przestępstw i wykroczeń skarbowych, uznano, że całkowicie nowy akt prawny zasługuje na nazwę Kodeks karny skarbowy.

Tak więc obecnie przepisy prawa karnego skarbowego określają zasady odpowiedzialności i karności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe rozumiane jako konkretne naruszenia norm prawa podatkowego, celnego, dewizowego, prawa o grach i zakładach wzajemnych, w wyniku których następuje uszczerpiecie majątku Skarbu Państwa lub finansowych interesów Wspólnoty Europejskiej.

Z uzasadnienia Rządowego projektu k.k.s. wynikało, że mimo wcześniejszych wielokrotnych zmian nowelizacyjnych stan prawa karnego skarbowego nie uległ radykalnej poprawie. Ustawa karna skarbową nie odpowiada w pełni ani naszym możliwościom, ani naszym potrzebom. W bardzo wielu miejscach jest ona tak anarchiczna i wymaga głębokich zmian, że dalsze jej poprawianie nie miało już żadnego sensu. Po prostu trzeba ją zastąpić całkiem nowym aktem prawnym, odpowiadającym zasadom demokratycznego państwa prawnego i potrzebom gospodarki rynkowej.

W świetle tego założenia warto ocenić, czy przyjęta wówczas kodyfikacja spełniła zakładane w niej nadzieje.

W odpowiedzi na tę wątpliwość autor komentarza omawia szczegółowo kolejne zmiany k.k.s. dokonane w ciągu ostatnich 5 lat, poczynając od 1999 r. Zmian tych wlicza aż 20 i w konsekwencji tej analizy dochodzi do wniosku, że *de facto* nastąpiła w tym czasie rekodyfikacja prawa karnego skarbowego.

Skala i częstotliwość zmian regulacji problematyki karnej skarbowej wskazuje na jej permanentną niestabilność i uzależnienie od zmieniających się warunków politycznych i społeczno-gospodarczych.

Zgodzić się więc trzeba ze stanowiskiem autora komentarza, że brak jest obiektywnych przesłanek do regulacji omawianej problematyki w formie kodeksowej, zastrzeżonej siłą tradycji i doświadczenia dla stabilnych regulacji prawnych określonych stosunków społecznych i gospodarczych. Stanowisko to jest tym bardziej zasadne w warunkach państwa podlegającego wciąż jeszcze transformacji ustrojowej.

Autor komentarza zwraca uwagę, że zakazy i nakazy zachowania się stanowią podstawę odpowiedzialności według reguł określonych w k.k.s. Większość zakazów i nakazów zachowania się w obszarze prawa karnego skarbowego zawarta jest przede wszystkim w przepisach prawa finansowego, prawa podatkowego, celnego oraz w przepisach prawa administracyjnego powiązanych odpowiednio z przepisami prawa cywilnego.

Również technika legislacyjna przyjęta z konieczności dla regulacji problematyki karno-skarbowej nie jest właściwa dla regulacji kodeksowej.

Ze względu na interdyscyplinarny przedmiot regulacji, zawarte zostały w k.k.s. liczne tak zwane normy blankietowe, określające jedynie w sposób ramowy przewidziany sposób zachowania się, zakładając, że stosowne zakazy i nakazy skarbowe zostaną sformułowane w innym akcie prawnym. Normy blankietowe zakładają, że dla ich odczytania konieczny jest wgląd w odrębne regulacje ustawowe.

Przyjęta w k.k.s. technika legislacyjna dopuszcza także stosowanie w szerokim zakresie tak zwanej recepcji poprzez konstruowanie norm odsyłających do odrębnych regulacji prawnych.

W celu odtworzenia właściwej normy odsyłającej konieczne jest zapoznanie się z odrębną regulacją prawną precyzującą normę karnoskarbową.

Ten właśnie nietypowy dla regulacji kodeksowych sposób konstruowania norm prawnych zakłada częste zmiany prawodawstwa ze względu na zmieniającą się sytuację społeczną i gospodarczą państwa.

Zgodnie z dyspozycją art. 1 § 1 k.k.s. odpowiedzialności karnej za przestępstwo karno-skarbowe lub za wykroczenie skarbowe podlega ten, kto popełnił czyn zabroniony przez ustawę, a nie tylko przez k.k.s.

W związku z tą kodeksową zasadą, autor komentarza podkreśla, że specyfika norm prawa karnego skarbowego polega na tym, że konstrukcja tych norm zakłada, że sam kodeks uzupełnia własne przepisy dwoma dyrektywami normatywnymi, a mianowicie: techniką legislacyjną recepcji oraz blankietowością własnych przepisów części szczegółowej. Z tego względu w k.k.s. występuje wiele odwołań do tekstów innych aktów prawnych.

Rezygnacja z tego typu techniki legislacyjnej wymagałaby rozbudowania tekstu ustaw k.k.s. oraz permanentnych zmian przepisów kodeksu.

Autor zwraca uwagę na odmienny sposób odesłania przez przepisy k.k.s. do przepisów powszechnego prawa karnego materialnego oraz procesowego wykonawczego. Mianowicie w części materialnej zasadą jest bowiem samodzielność regulacji przepisów k.k.s., natomiast odmiennie uregulowano relacje między przepisami części procesowej i wykonawczej kodeksu.

Przyjęto mianowicie w tym wypadku regułę odpowiedniego stosowania przepisów powszechnych kodeksu karnego, jeżeli przepisy k.k.s. nie stanowią inaczej.

Tak więc przepisy karnoskarbowe materialne samodzielnie regulują zasady odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, natomiast do postępowania sądowego i wykonawczego stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania karnego, uwzględniające pewne odrębności określone w k.k.s.

Systematyka k.k.s. obejmuje dwie części. Część ogólną oraz część szczególną zawierającą tytuł I, II oraz tytuł III.

Tytuł I wyznacza zakres przedmiotowy kryminalizacji zachowań godzących w interesy Skarbu Państwa i Wspólnoty Europejskiej.

Autor *Komentarza* w sposób systematyczny wyróżnia przepisy określające czyny będące przestępstwami i odrębnie wykroczeniami, które w poszczególnych rozdziałach Kodeksu ujmowane są łącznie. Ta systematyka ma istotny walor poznawczy i praktyczny.

Systematyka rzeczowa przepisów części szczegółowej obejmuje następujące działy: 1) czyny zabronione godzące w podatkowe i celne uregulowania, 2) w zasady porządku i reglamentacji obrotu dewizowego, 3) w zasady funkcjonowania monopolu loteryjnego państwa. Komentarz zawiera szczegółowe charakterystyki wyżej wymienionych grup przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz wskazuje regulacje ustawowe stanowiące podstawę konkretizacji znamion przestępstw i wykroczeń.

Tytuł II części szczegółowej Kodeksu obejmuje problematykę postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia.

Autor komentarza podkreśla, że normatywną podstawą procedury karnej skarbowej jest procedura ukształtowana w k.k.s. oraz recypowana częściowo z innych ustaw.

Tytuł ten składa się z następujących działów: 1) przepisy wstępne, 2) pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy, 3) postępowanie przygotowawcze, 4) postępowanie przed sądem, 5) postępowanie nakazowe, 6) postępowanie w stosunku do nieobecnych.

Przepisy te określają postępowanie przed finansowymi i niefinansowymi organami postępowania przygotowawczego oraz przed sądami, zarówno w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Postępowanie karne skarbowe odbywa się zawsze na podstawie przepisów procesowych określonych w k.k.s., które dopuszczają odpowiednie stosowanie przepisów postępowania karnego.

Co do zasady przestępstwa i wykroczenia skarbowe rozpoznawane są w jednolitym postępowaniu prowadzonym przed sądem.

Kodeks dopuszcza także postępowanie mandatowe w sprawach o najdrobniejsze wykroczenia, które prowadzić mogą finansowe organy postępowania przygotowawczego.

Tytuł III części szczegółowej grupuje całościowo przepisy regulujące postępowanie wykonawcze w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Do wykonywania orzeczeń w tych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu karnego wykonawczego, jeżeli przepis k.k.s. nie stanowi inaczej. Oznacza to, że regułą jest stosowanie przepisów k.k. wykonawczego niezależnie od organu orzekającego, rodzaju orzeczonej kary lub środka karnego. Zważywszy na tę właśnie zasadę autor komentarza omawia także systematykę, zakres obowiązywania i zasady stosowania k.k. wykonawczego wraz z częścią wojskową.

Przepisy k.k. wykonawczego określają następujący katalog organów postępowania wykonawczego: 1) sąd pierwszej instancji, 2) sąd penitencjarny, 3) prezes sądu, 4) dyrektor zakładu karnego, 5) sądowy kurator, 6) sądowy lub administracyjny organ egzekucyjny,

7) urząd skarbowy, 8) izba celna, 9) odpowiedni organ administracyjny rządowy lub samorządowy.

Postępowanie wykonawcze spełnia funkcję egzekucyjną i obejmuje wszystkie kwestie dotyczące wykonania prawomocnych rozstrzygnięć procesowych. Ważna w tym postępowaniu jest również funkcja likwidacyjna polegająca na prawnym usuwaniu skutków skazania.

Systematyka Tytułu III wyodrębnia dwa jego działy. Dział I zatytułowany „Część ogólna” rozstrzyga o zakresie obowiązywania przepisów dotyczących postępowania wykonawczego oraz określa odrębności zasad postępowania wykonawczego wynikające ze specyfiki k.k.s.

Dział II zatytułowany „Część szczególna” określa istotę odrębności w zakresie wykonywania środków karnych.

W świetle obowiązującej regulacji prawa karnego skarbowego nasuwa się nieodparcie uwaga, że polityka kryminalna państwa w dziedzinie przestępstw i wykroczeń skarbowych jest nadmiernie represyjna.

Zważywszy na brak spójności przepisów, ich nadmiar i szczegółowość oraz niejednokrotnie wzajemną sprzeczność, regulację prawa skarbowego oceniać należy jednoznacznie negatywnie.

Autor komentarza wskazuje, że obecnie k.k.s. obejmuje około 5 tys. przepisów różnych ustaw wyznaczających zakres regulacji albo na zasadzie recepcji (ponad 2 tys.), albo na zasadzie blankietowości (około 3 tys.). Niezależnie od tego k.k.s. recypuje 73 artykuły k.k. oraz około 600 artykułów k.p.k.

Łącznie k.k.s. obejmuje ponad tysiąc przepisów.

Świadczy to skali represyjności prawa skarbowego, która to represyjność nie zabezpiecza jak się okazuje interesów Skarbu Państwa ani nie stoi na przeszkodzie nadużyciom urzędniczym spowodowanym w głównej mierze niespójnością i wewnętrzną sprzecznością nadmiernie rozbudowanych przepisów prawa skarbowego.

Mowa jest o nadmiernie rozbudowanym prawie podatkowym, obejmującym: ordynację podatkową, podatki: akcyzowy, od towarów i usług, od spadków i darowizn, dochodowy od osób fizycznych, dochodowy od osób prawnych, od czynności cywilnoprawnych, leśny, rolny, podatki lokalne, opłaty skarbowe.

Autor komentarza zwraca uwagę, że do tej listy trzeba dodać także przepisy o kontroli skarbowej, o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, o grach i zakładach wzajemnych, wzajemnych zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych.

Recenzowany komentarz jest iście „benedyktyńskim” opracowaniem, w którym autor zamieszczając uwagi do każdego komentowanego przepisu odnosi się niejednokrotnie również do motywów ustawodawcy, do orzecznictwa sądowego i Trybunału Konstytucyjnego oraz do norm obowiązujących w całym systemie prawa.

Z tego względu jest to opracowanie przydatne ze wszech miar dla prawników zajmujących się profesjonalnie obsługą businessu oraz pełniących funkcje orzecznicze. Niezwykle cenne dla praktyki prawniczej są także zawarte w komentarzu definicje pojęć i instytucji prawa karnego skarbowego.

Zbigniew Szonert