

MAGDALENA KOWALCZYK

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

Instytucja wywiadu skarbowego w kontroli skarbowej

1. Uwagi wstępne

Celem niniejszego opracowania jest ukazanie instytucji wywiadu skarbowego. Jednym z najbardziej istotnych zagadnień analizy jest problematyka czy i na ile wywiad skarbowy potrzebny jest w kontroli skarbowej? Podejmuję się bowiem rozstrzygnięcia kwestii, czy w obecnym stanie konieczne jest istnienie wywiadu skarbowego, który zajmuje się kontrolą i czy interes gospodarczy państwa słusznie chroniony jest metodami, które stosowane są w przypadku obrony, a także bezpieczeństwa państwa? Poza tym należy zastanowić się, co jest ważniejsze: interes publiczny, czy bezpieczeństwo i ochrona obywateli oraz gwarantowanie im życia w demokratycznym państwie prawnym, gdzie ograniczenie wolności obywatelskich następuje jedynie w stanie wyjątkowym?

Ustawodawca, mając na uwadze konieczność zapewnienia możliwości efektywnego wykonania przez kontrolę skarbową niektórych jej zadań, wyposażył ją w specjalne uprawnienia pozwalające na ingerencję w prawa i wolności podmiotowe obywateli. Wiele bowiem obowiązków kontroli skarbowej ma taki charakter, że w celu ich skutecznego wykonania niezbędne jest podejmowanie działań i czynności o charakterze zewnętrznie niejawnym przy użyciu specyficznych metod realizacji oraz specjalnych środków technicznych. W pewnych przypadkach tylko wyjątkowe procedury pozwalają na zebranie materiałów mogących stanowić dowody przydatne w dalszym toku postępowania kontrolnego albo karno-skarbowego (głównie przed wszczęciem postępowania lub, gdy organ dysponuje

niedostatecznymi informacjami w sprawie). Wywiad skarbowy występuje o to, by skutecznie ujawniać przestępstwa i wykroczenia skarbowe, ale przede wszystkim służy ujawnianiu nieprawidłowości w obszarze podatków. Ustawa nie wymienia jednak metod i środków operacyjnych, którymi organ kontroli skarbowej może się posługiwać. Materiały i informacje uzyskane przez wywiad skarbowy mogą być wykorzystywane przez inne organy dla potrzeb przeprowadzanych przez nie postępowań. Stosownie do art. 36j ust. 1 Ustawy o kontroli skarbowej¹ udostępnianie informacji o osobie, a uzyskanych przez wywiad skarbowy, jest dozwolone wyłącznie na żądanie sądu lub prokuratora, a także Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych, natomiast wykorzystanie tych wiadomości może nastąpić tylko w celu wszczęcia lub prowadzenia postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia. Przepisy rangi ustawowej nakładają obowiązek udzielenia takich informacji określonemu organowi, gdy zatajenie takich danych prowadziłoby do zagrożenia życia lub zdrowia innych osób. Natomiast pozostałe (nie o osobach) informacje zgromadzone przez wywiad skarbowy mogą być udostępnione:

- 1) organom celnym i podatkowym,
- 2) sądowi lub prokuratorowi – w związku z toczącym się postępowaniem,
- 3) organom, służbom i instytucjom państwowym uprawnionym do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych,
- 4) innym organom – w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach,
- 5) organom lub instytucjom państw obcych w zakresie i na zasadach wynikających z umów lub porozumień międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska². Wywiad skarbowy pełni bowiem głównie rolę usługową, mającą na celu gromadzenie materiałów i informacji dla potrzeb realizacji zadań ustawowych wyznaczonych przede wszystkim organom kontroli skarbowej i innym organom oraz służbom³.

¹ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (DzU Nr 100, poz. 442 ze zm.), z 7 stycznia 2004 r. (DzU Nr 8, poz. 65 ze zm.), dalej ustawa o kontroli skarbowej, u.k.s.

² Por. R. Zakrzewski, *Uprawnienia i obowiązki inspektorów oraz pracowników kontroli skarbowej*, „Kontrola Państwowa” 2001, nr 6, s. 80-81.

³ Czynności podejmowane w ramach wywiadu skarbowego znane są przede wszystkim w praktyce działania Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu. Stanowią one ogół tajnych bądź poufnych, pozaprocesowych, dokonanych w oparciu o przepisy wewnętrzne czynności organów ścigania, które służą celom represyjnym (gromadzeniu informacji) lub profilaktyce (zapobieganiu przeświadczenia o małej skuteczności ścigania przestępstw).

Rozdział 4 ustawy o kontroli skarbowej: „Wywiad skarbowy” i art. 36-37a zawierają regulacje dotyczące działania wymienionej komórki. Przepisy te stanowią, że wywiad skarbowy nie znajduje zastosowania w całym obszarze działania kontroli skarbowej. Zgodnie z art. 36 ust. 2 wymienionej ustawy przeprowadzanie czynności wywiadu skarbowego polega na uzyskiwaniu, gromadzeniu, przetwarzaniu i wykorzystywaniu informacji o osobach, dochodach, obrotach, rzeczach lub prawach majątkowych podmiotów podlegających kontroli skarbowej, w celu ustalenia następujących należności: podatków stanowiących dochód budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa bądź państwowych funduszy celowych; dochodów pochodzących z nieujawnionej działalności gospodarczej, a także nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz w celu wykonania następujących zadań: kontroli zgodności z prawem przywozu towarów dopuszczonych do obrotu na polskim obszarze celnym lub mających inne przeznaczenie celne oraz wywozu towarów za granicę, a także kontroli i ujawniania towarów nielegalnie wprowadzonych na polski obszar celny⁴. Jak również kontroli oświadczeń o stanie majątkowym osób (obowiązanych do ich składania) zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej, podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Poza tym, badania prawidłowości stosowania cen urzędowych, a także cen umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania ich poziomu, ponadto rozpoznawania, zapobiegania i zwalczania przestępstw oraz wykroczeń związanych z obrotem z zagranicą towarami i technologiami objętymi kontrolą międzynarodową. Wywiad skarbowy zajmuje się prawem ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej, wprowadzania na polski obszar celny i wyprowadzania z tego obszaru środków płatniczych pochodzących z przestępstw, a także ściganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych, zapobiegania i ujawniania przestępstw związanych z korupcją (o których mowa w art. 228-231 Kodeksu karnego), popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Podstawą przyznania kontroli skarbowej tych uprawnień jest zwalczanie przestępstw gospodarczych skarbowych powodujących najczęściej znaczne szkody majątkowe lub uszczuplenia należności Skarbu Państwa znacznej wartości⁵.

⁴ Zob. D. Chajewski, *Skarbowka zamknęła komis*, „Gazeta Lubuska” 2006, nr 262, s. 1, 3.

⁵ Por. R. Zakrzewski, *Kontrola skarbowa – organizacja, zadania i uprawnienia*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2001, nr 8, s. 26.

Do pozostałych zadań, będących we właściwości rzeczowej organów kontroli skarbowej, nie można stosować przepisów dotyczących wywiadu skarbowego, tj. kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu państwa, środkami państwowych jednostek budżetowych i państwowych jednostek gospodarki pozabudżetowej oraz środkami państwowych funduszy celowych. Badania celowości w czasie podejmowania decyzji i zgodności z prawem wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym⁶.

Czynności wywiadu skarbowego przeprowadzają specjalnie zatrudnieni w tym celu pracownicy. Art. 36 ust. 1 u.k.s. stanowi, że kontrola skarbową obejmuje przeprowadzanie wyżej wymienionych czynności przez komórki organizacyjne, wchodzące w jej skład. Działają one na podstawie generalnego upoważnienia i realizują zadania ustawowe kontroli skarbowej (służą gromadzeniu materiałów oraz informacji podczas przeprowadzania czynności operacyjno-rozpoznawczych)⁷. Zgodnie z przepisami art. 36k ust. 1 u.k.s. w związku z art. 11g ust. 2 u.k.s. i art. 25 ust. 1 Ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. *o Policji*⁸ pracownikami wywiadu skarbowego mogą być wyłącznie obywatele polscy o nieposzlakowanej opinii, niekarani, korzystający z pełni praw publicznych, posiadający co najmniej średnie wykształcenie oraz zdolność fizyczną i psychiczną do służby w formacjach uzbrojonych, podległych szczególnej dyscyplinie służbowej, której gotowi są się podporządkować. Pracownik wywiadu skarbowego, wykonując swoje czynności, wyposażony jest w odpowiedni sprzęt, ubiór i posiada legitymację służbową. Przepis art. 37a ust. 2 u.k.s. pozwala pracownikom wywiadu skarbowego na ukrywanie swojej tożsamości. Zgodnie z tym przepisem przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych pracownicy wywiadu skarbowego mogą posługiwać się dokumentami, które uniemożliwiają ustalenie danych ich identyfikujących oraz środków, którymi posługują się przy wykonywaniu zadań służbowych. Organy administracji publicznej mają obowiązek udzielania, według swojej właściwości, niezbędnej pomocy w zakresie wydawania i zabezpieczania dokumentów, którymi posługują się pracownicy wywiadu skarbowego⁹.

⁶ P. Banaś, *Kontrola skarbową ofiarą zmienionej Ordynacji [dotyczy art. 181 o. p.]*, „Rzeczpospolita” 2005, nr 302, s. 3: „wymiana informacji między wywiadem skarbowym i cywilną kontrolą skarbową”.

⁷ Por. J. Wowra, *Kontrola podatkowa 2004 r.*, Warszawa 2004, s. 208.

⁸ Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. *o Policji* (DzU z 2007 r. Nr 43, poz. 277 ze zm.).

⁹ W nadzwyczajne uprawnienia do ochrony skarbu państwa mogą zostać wyposażeni ci sami ludzie, którzy niedawno bronili ustroju komunistycznego, nie ma zakazu przyjmowania do pracy w wywiadzie skarbowym byłych pracowników Milicji Obywatelskiej i byłego Urzędu Ochrony Państwa.

Z uwagi na szczególne zadania wykonywane przez pracowników wywiadu skarbowego, mogą być oni (a także ich bliscy) narażeni na szczególne niebezpieczeństwo w trakcie wykonywania swoich zadań, jak i po ich wykonaniu. Stąd na organach władzy publicznej ciąży obowiązek, mające zapewnić sprawne działanie wywiadu skarbowego. Przede wszystkim Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej ma obowiązek zapewnienia ochrony form i metod wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych, obiektów i danych identyfikujących pracowników oraz inspektorów. Pracownikom wywiadu skarbowego przysługuje również prawo do stosowania środków przymusu bezpośredniego oraz posiadania i używania broni palnej¹⁰. Ustanowiony wywiad skarbowy, tj. nieznany dotąd ustawodawstwu środek kontroli wykonywania obowiązku podatkowego, służy zwalczaniu szeroko rozumianej patologii (nieprawidłowości) w dziedzinie płacenia podatków, a nie tylko zwalczaniu przestępstw i wykroczeń.

Informacja o działalności wywiadowczej jest corocznie przedkładana Sejmowi i Senatowi przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (art. 36l u.k.s.)¹¹.

2. Kontrola operacyjna

Jedną z metod wykorzystywanych przy gromadzeniu informacji w kontroli skarbowej są czynności operacyjno-rozpoznawcze. Umożliwiają uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób tajny lub poufny. W ustawie o kontroli skarbowej brakuje wyjaśnienia pojęć „tajność” i „poufność”, dlatego należy posłużyć się definicjami zawartymi w Ustawie z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych¹². Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, są to takie informacje, których nieuprawnione ujawnienie mogłoby spowodować m.in. zagrożenie istotnych interesów państwa albo narazić je na znaczną szkodę¹³.

Czynności operacyjno-rozpoznawcze wykonują wyspecjalizowani pracownicy kontroli skarbowej. Mogą gromadzić, przetwarzać i wykorzystywać informacje o dochodach, obrotach i majątku podatnika, gdy inne środki okazały się bezskuteczne albo zachodzi duże prawdopodobieństwo, że nie wystarczą do wykrycia

¹⁰ Por. R. Gwiazdowski, *Policja skarbową czy służba bezpieczeństwa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 5, s. 10-13.

¹¹ Por. R. Zelwiałski, *Kontrola skarbową czy policja skarbową?*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 3, s. 54-56.

¹² Ustawa z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych (DzU Nr 11, poz. 95 ze zm.).

¹³ Zob. M. Kowalczyk, *Wywiad skarbową a kontrola skarbową*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 5, s. 110-123.

przestępstwa, ujawnienia sprawców lub zabezpieczenia dowodów. Informacje uzyskane w wyniku takich czynności, które nie potwierdzają popełnienia przestępstwa, muszą być niezwłocznie komisyjnie (protokolarnie) zniszczone.

Zgodnie z art. 36c ust. 1 u.k.s., czynności operacyjno-rozpoznawcze, podejmowane są przez wywiad skarbowy w celu wykrycia, ustalenia sprawców oraz uzyskania i utrwalenia dowodów przestępstw:

1) skarbowych, jeżeli wartość przedmiotu czynu lub uszczuplenie należności publicznoprawnej przekracza w chwili popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,

2) przeciwko obrotowi gospodarczemu, powodujących szkodę majątkową, jeżeli wysokość szkody przekracza w momencie popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,

3) przeciwko mieniu, jeżeli wartość mienia przekracza w czasie popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,

4) przyjmowania lub wręczania korzyści majątkowej w związku z pełnioną funkcją publiczną lub funkcją związaną ze szczególną odpowiedzialnością,

5) ściganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych¹⁴.

Sąd Okręgowy w Warszawie na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, złożony po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, może, w drodze postanowienia, zarządzić kontrolę operacyjną. Stosownie do art. 36c ust. 2 u.k.s. w przypadkach niecierpiących zwłoki, gdy zachodzi obawa utraty informacji lub zatarcia dowodów przestępstwa, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej może zarządzić, po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, kontrolę operacyjną, jednocześnie zwracając się do Sądu z wnioskiem o wydanie postanowienia w tej sprawie. W razie nieudzielenia przez Sąd zgody w terminie 5 dni od dnia zarządzenia kontroli operacyjnej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jest zobowiązany wstrzymać kontrolę operacyjną oraz nakazać niezwłoczne protokolarne, komisyjne zniszczenie materiałów zgromadzonych. Sąd może zezwolić, na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, złożony po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, na odstąpienie od zniszczenia materiałów, jeżeli stanowią one dowód lub wskazują na zamiar popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego, dla wykrycia którego, na pod-

¹⁴ Por. W. Nuskiewicz, *Kontrola skarbowa. Praktyczne porady i wzory pism wraz z przepisami prawnymi*, Warszawa 1997, s. 33-34.

stawie przepisów ustawowych, mogą być prowadzone czynności operacyjno-rozpoznawcze, w tym kontrola operacyjna¹⁵.

Szczegółowe regulacje dotyczące wniosków o zezwolenie na prowadzenie kontroli operacyjnej zawarte zostały w przepisach art. 36c ust. 5 i 8 (treść wniosku), ust. 8-9 (tryb rozpatrywania wniosku) oraz ust. 14 (środki odwoławcze od postanowienia sądu odmawiającego zastosowania kontroli operacyjnej). Wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej powinien zawierać w szczególności:

- numer sprawy i jej kryptonim (jeżeli został nadany),
- opis przestępstwa z podaniem jego kwalifikacji prawnej,
- okoliczności uzasadniające potrzebę zastosowania kontroli operacyjnej,
- dane osoby lub inne pozwalające na jednoznaczne określenie podmiotu lub przedmiotu, wobec którego stosowana będzie kontrola operacyjna, ze wskazaniem miejsca lub sposobu jej stosowania,
- cel, czas i zakres kontroli operacyjnej (art. 36c ust. 5 pkt 5 u.k.s.)¹⁶.

Wnioski kierowane przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej rozpatruje sąd na posiedzeniu jednoosobowym, przy czym czynności sądu związane z rozpoznawaniem tych wniosków są wykonywane w warunkach przewidzianych dla przekazywania, przechowywania i udostępniania informacji niejawnych oraz z odpowiednim zastosowaniem przepisów wydanych na podstawie art. 181 § 2 Ustawy *Kodeks postępowania karnego*. W posiedzeniu sądu może wziąć udział wyłącznie Prokurator Generalny lub upoważniony przez niego prokurator oraz przedstawiciel Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Na postanowienie sądu związane z przeprowadzeniem kontroli operacyjnej przysługuje zażalenie Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej. Do zażalenia stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego.

Możliwość stosowania kontroli operacyjnej została ograniczona w czasie. Przepis art. 36c ust. 6 zdanie pierwsze u.k.s. stanowi, że kontrolę operacyjną zarządza się na okres nie dłuższy niż trzy miesiące. Istnieje jednakże możliwość przedłużenia czasu jej trwania. Dokonuje tego Sąd, na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, złożony po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego. Przedłużenie czasu trwania kontroli operacyjnej jest możliwe, gdy nie ustały pierwotne przyczyny jej stosowania na kolejne trzy miesiące. Po upływie tego okresu możliwe jest jednak dalsze przedłużenie. Również następuje to na czas oznaczony, z tym że ustawodawca nie określa maksymalnej długości trwania tego okresu. Przedłużenie w tym trybie następuje w drodze postanowienia sądu, wyda-

¹⁵ Por. S. Pikulski, *Działania operacyjne policji*, „Wojskowy Przegląd Prawniczy” 1996, nr 2, s. 53 i n.

¹⁶ Por. J. Wowra, *Kontrola podatkowa...*, *op. cit.*, s. 216.

wanego na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, złożony po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego. Warunkiem koniecznym, umożliwiającym przedłużenie stosowania kontroli operacyjnej, jest zaistnienie szczególnie uzasadnionego przypadku, polegającego na tym, że podczas stosowania kontroli operacyjnej pojawiły się nowe okoliczności istotne dla wykrycia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego albo ustalenia sprawców i uzyskania dowodów takich przestępstw¹⁷.

Kontrola operacyjna powinna być zakończona niezwłocznie po ustaniu przyczyn jej zarządzenia, jednakże nie później niż z upływem okresu, na który została wprowadzona. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej ma obowiązek poinformować Prokuratora Generalnego po zakończeniu kontroli operacyjnej o jej wynikach, wraz z przedstawieniem zebranych materiałów. Poza tym, na każde żądanie Prokuratora Generalnego należy poinformować go o przebiegu kontroli operacyjnej. Dokonuje tego Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, przedstawiając jednocześnie zebrane w toku kontroli operacyjnej materiały. Sposób dokumentowania kontroli operacyjnej prowadzonej przez wywiad skarbowy określił Minister Finansów w drodze rozporządzenia z dnia 10 lutego 2004 r.¹⁸ Materiały z kontroli operacyjnej nie powinny być udostępniane podmiotowi, „przeciwko” któremu były gromadzone¹⁹.

Jeżeli materiały uzyskane w czasie stosowania kontroli operacyjnej nie zawierają dowodów pozwalających na wszczęcie postępowania kontrolnego lub w sprawach o przestępstwa i wykroczenia, w tym o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe albo nie mają znaczenia dla tych postępowań, powinny być one przechowywane po zakończeniu kontroli przez okres dwóch miesięcy. Po jego upływie Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej winien zarządzić ich protokolarne, komisyjne zniszczenie.

Ponadto istnieje możliwość odstąpienia od prowadzenia kontroli operacyjnej jedynie za zezwoleniem sądu. Komórka wywiadu skarbowego może także pozyskiwać dane bez konieczności poddawania się właściwym regułom proceduralnym, takim jak składanie wniosków lub zapytań. Jest to możliwe, jeżeli organ władzy publicznej prowadzący powyższe zbiory danych wyrazi na to zgodę w drodze decyzji administracyjnej. Jeżeli jednak komórka wywiadu skarbowego z takich uła-

¹⁷ Zob. E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, *Ustawa o kontroli skarbowej*, Warszawa 1997, s. 147-156.

¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2004 r. *o dokumentowaniu kontroli operacyjnej* (DzU Nr 51, poz. 494).

¹⁹ Por. S. Owczarski, *Problematyka postępowania operacyjnego w świetle prawa i praktyki*, „Przegląd Sądowy” 1994, nr 4, s. 69 i n.

twień korzysta, to powinna posiadać urządzenia umożliwiające odnotowanie w systemie, kto, kiedy, w jakim celu oraz jakie dane uzyskał, oraz zabezpieczenia techniczne i organizacyjne uniemożliwiające wykorzystanie danych niezgodnie z celem ich uzyskania²⁰.

W związku z przeprowadzaniem czynności operacyjno-rozpoznawczych pracownikom wywiadu skarbowego przysługują szczególne uprawnienia, związane z realizacją zadań, tj. w szczególności prawo stosowania środków przymusu bezpośredniego oraz posiadania i używania broni palnej. Mogą oni stosować środki przymusu bezpośredniego w postaci:

– siły fizycznej,

– indywidualnych technicznych i chemicznych środków lub urządzeń przeznaczonych do obezwładniania i konwojowania osób albo do zatrzymywania oraz unieruchamiania pojazdów mechanicznych i innych środków przewozowych, a także pozyskiwać treść informacji przekazywanej w każdy niemal sposób, tj. poprzez :

– kontrolowanie treści korespondencji,

– kontrolowanie zawartości przesyłek,

– stosowanie środków technicznych umożliwiających uzyskiwanie w sposób niejawni informacji i dowodów oraz ich utrwalanie, a w szczególności obrazu, treści rozmów telefonicznych i innych informacji przekazywanych przy pomocy sieci telekomunikacyjnych²¹. Wywiad skarbowy ma więc dużo możliwości zdobywania dowodów i dostęp do danych, do których nie ma dostępu zbyt wiele instytucji.

Ponadto w ramach wywiadu skarbowego przeprowadza się następujące czynności, wymienione w pkt od 1-5:

1) Legitymowanie osób w celu ustalenia ich tożsamości

Ustawa o kontroli skarbowej nie zawiera regulacji co do trybu i sposobu dokonywania czynności legitymowania. Art. 11c ust. 3 stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych określa szczegółowy tryb dokonywania tej czynności w rozporządzeniu. Rozporządzenie z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie legitymowania, zatrzymywania i przeszukiwania osób, zatrzymywania pojazdów i innych środków przewozowych przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej oraz

²⁰ Zob. R. Zakrzewski, *Nowe uprawnienia kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 1, s. 13.

²¹ Por. I. Lewandowska, *Platnik pod lupą, czyli policja skarbową*, „Rzeczpospolita” 1992, nr 77, s. 4.

*ponownego umieszczania zamknięć celnych*²² zawiera szczegółowe regulacje dotyczące trybu i sposobu legitymowania osób (§ 2-6).

Zgodnie z przepisem art. 11c ust. 1 u.k.s. na sposób prowadzenia czynności legitymowania przysługuje zażalenie do właściwego miejscowo prokuratora rejonowego. Wylegitymowanie potwierdza się notatką służbową z tej czynności (art. 11c ust. 2 u.k.s.).

2) Zatrzymanie i przeszukanie

Zatrzymywanie i przeszukiwanie osób oraz pomieszczeń, bagażu i ładunku może nastąpić jedynie w trybie i w przypadkach wskazanych w Kodeksie postępowania karnego i Kodeksie karnym skarbowym (rozdział 25 – art. 217-235 oraz 27 w art. 243-248 Kodeksu postępowania karnego). Ustawa o kontroli skarbowej zawiera dodatkowe regulacje, które w pewien sposób uzupełniają lub modyfikują regulacje prawnokarne. Uprawnienia przysługują wyłącznie inspektorom i pracownikom zatrudnionym w wyodrębnionych komórkach organizacyjnych kontroli skarbowej oraz wyłącznie przy realizacji określonych ustawowo zadań. Szczegółowe regulacje zawarte zostały w wydanym na podstawie art. 11g ust. 3 u.k.s. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie komórek organizacyjnych kontroli skarbowej, w których zatrudnionym inspektorom i pracownikom przysługuje umundurowanie służbowe oraz broń²³.

Zgodnie z przepisami ustawy o kontroli skarbowej środek w postaci zatrzymania osoby ma charakter ostateczny.

3) Zatrzymywanie pojazdów

Zatrzymywanie pojazdów i innych środków przewozowych dokonywane jest wyłącznie w celu przeprowadzenia kontroli przewożonych towarów lub dokumentów dotyczących tych towarów, a także w celu badania towarów i pobierania ich próbek, oraz przeprowadzenia kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika pojazdu mechanicznego. Zgodnie z art. 11b ust. 5 u.k.s., zatrzymanie pojazdów mechanicznych i innych środków przewozowych może być dokonywane tylko przez umundurowanych inspektorów i pracowników, znajdujących się w pobliżu oznakowanego pojazdu służbowego. Na podstawie art. 11b ust. 6 u.k.s. Minister Finansów rozporządzeniem z dnia 21 sierpnia 2003 r.

²² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie legitymowania, zatrzymywania i przeszukiwania osób, zatrzymywania pojazdów i innych środków przewozowych przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej oraz ponownego umieszczania zamknięć celnych (DzU Nr 100, poz. 912).

²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie komórek organizacyjnych kontroli skarbowej, w których zatrudnionym inspektorom i pracownikom przysługuje umundurowanie służbowe i broń służbowa, a także naboru do tych komórek (DzU Nr 100, poz. 911).

zmieniające w sprawie wzoru i sposobu oznakowania pojazdów służbowych kontroli skarbowej²⁴ określił, że pojazdy służbowe kontroli skarbowej są koloru białego, oznakowane napisem w kolorze białym „KONTROLA SKARBOWA” umieszczonym po obu stronach pojazdu na tle poziomego pasa w kolorze czarnym, zajmującego długość boczną nadwozia w połowie wysokości między dolną krawędzią okien a progiem pojazdu. Ponadto na dachu pojazdów służbowych umieszcza się podświetlaną tablicę koloru białego z napisem „KONTROLA SKARBOWA” barwy czarnej.

Czynności zatrzymania pojazdów, kontroli towarów lub dokumentów przewozowych, badania ich oraz pobierania próbek paliwa powinny być udokumentowane protokołem. Na sposób prowadzenia czynności przysługuje zażalenie do właściwego miejscowo prokuratora rejonowego.

4) Środki przymusu bezpośredniego

Środki przymusu bezpośredniego mają charakter środków ostatecznych i mogą być użyte jedynie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia podporządkowania się poleceniom pracownika wywiadu skarbowego wydanym w celu realizacji zadań wywiadu skarbowego lub do skutecznego odparcia bezpośredniego i bezprawnego zamachu na inspektora lub inną osobę.

Stąd stosowanie środków przymusu przez kontrolę skarbową możliwe jest jedynie przy realizacji następujących zadań:

– ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów,

– kontrola zgodności z prawem przywozu towarów dopuszczonych do obrotu na polskim obszarze celnym lub mających inne przeznaczenie celne oraz wywozu za granicę, a także kontrola i ujawnianie towarów nielegalnie wprowadzonych na polski obszar celny,

– kontrola źródeł pochodzenia majątku, w przypadku niezgłoszenia do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów,

– ujawnianie składników majątkowych podmiotów zobowiązanych do uiszczenia należności publicznych lub podejrzanych o czyny zagrożone karą grzywny lub karami pieniężnymi, w celu zapewnienia skuteczności poboru tych należności oraz wykonania orzeczeń lub mandatów karnych.

²⁴ Zob. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 sierpnia 2003 r. *zmieniające rozporządzenie w sprawie wzoru i sposobu oznakowania pojazdów służbowych kontroli skarbowej* (DzU z 2006 r. Nr 8, poz. 47).

Dopuszczalne jest stosowanie tylko takich środków przymusu bezpośredniego, jakie odpowiadają potrzebom wynikającym z istniejącej sytuacji, i pod warunkiem, że w inny dostępny sposób nie można skutecznie oraz bezpiecznie wykonać czynności służbowych. Opierając się na brzmieniu przepisów ustawy oraz wydanego na podstawie art. 11e ust. 2 u.k.s. rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie środków przymusu bezpośredniego stosowanych przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej²⁵ można wyróżnić następujące rodzaje środków przymusu bezpośredniego:

- siła fizyczna stosowana w postaci chwytów obezwładniających oraz podobne techniki obrony i ataku,
- indywidualne, techniczne środki i urządzenia, przeznaczone do obezwładniania i konwojowania osób, w postaci kajdanek, prowadnic i siatek obezwładniających,
- indywidualne chemiczne środki przeznaczone do obezwładniania osób, w postaci miotaczy gazu obezwładniającego,
- techniczne środki i urządzenia przeznaczone do zatrzymywania oraz unieruchamiania pojazdów mechanicznych, w postaci kolczatek drogowych, pojazdów służbowych lub przedmiotów ustawianych jako odpowiednio oznakowane przeszkody drogowe oraz urządzeń służących do blokowania kół pojazdów.

5) Użycie broni palnej

Zgodnie z przepisami ustawy o kontroli skarbowej użycie broni palnej jest możliwe wyłącznie w przypadku, gdy inne wcześniej zastosowane środki przymusu bezpośredniego okazały się niewystarczające, albo gdy ich użycie ze względu na okoliczności danego zdarzenia nie jest możliwe (np. bardzo dynamiczny w czasie układ sytuacyjny). Inspektor i pracownik ma prawo użycia broni palnej wyłącznie:

- 1) w celu odparcia bezpośredniego i bezprawnego zamachu na życie, zdrowie lub wolność własną lub innej osoby oraz w celu przeciwdziałania czynnościom zmierzającym w oczywisty sposób bezpośrednio do takiego zamachu,
- 2) przeciwko osobie niepodporządkowującej się wezwaniu do natychmiastowego porzucenia broni lub innego niebezpiecznego narzędzia, którego użycie zagrożić może życiu, zdrowiu lub wolności inspektora, pracownika albo innej osoby,
- 3) przeciwko osobie, która usiłuje bezprawnie i przemocą odebrać broń palną inspektorowi, pracownikowi lub innej osobie uprawnionej do posiadania broni palnej,

²⁵ Zob. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie środków przymusu bezpośredniego stosowanych przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej (DzU Nr 96, poz. 845).

4) w celu odparcia niebezpiecznego, bezpośredniego i gwałtownego zamachu na obiekty administracji skarbowej,

5) w bezpośrednim pościgu za osobą, wobec której użycie broni było dopuszczalne w przypadkach określonych w pkt 1-3.

Szczegółowe zasady oraz sposób używania broni palnej określone zostały w przepisach rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie szczegółowych warunków i sposobu postępowania przy użyciu broni palnej przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej²⁶, wydanym na podstawie delegacji zawartej w art. 11f ust. 4 u.k.s. Przepisy powołanego rozporządzenia przewidują podobną do „policyjnej” procedurę użycia broni palnej²⁷.

3. Pomoc osób nie będących pracownikami (informatorzy)

Wywiad skarbowy korzysta z pomocy i usług cywilnych pracowników (utajnionych współpracowników). Osoby takie mają bowiem możliwości pozyskania danych i informacji, do których nie mogliby dotrzeć pracownicy kontroli skarbowej. Osoby takie zazwyczaj pełnią funkcję informatorów tudzież ewentualnie prowokatorów (art. 36i ust. 1 u.k.s. – zdanie pierwsze). Dane osób, będących tajnymi współpracownikami kontroli skarbowej, nie są jawne, gdyż objęto je tajemnicą (art. 36i ust. 1 zdanie drugie u.k.s.)²⁸.

4. Współdziałanie z organami i służbami oraz instytucjami

Dla zapewnienia skuteczności działań wywiadu skarbowego niezbędna jest jego współpraca z innymi służbami oraz organami i instytucjami państwowymi uprawnionymi do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych oraz w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach, z innymi organami (art.

²⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie szczegółowych warunków i sposobu postępowania przy użyciu broni palnej przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej (DzU Nr 96, poz. 846).

²⁷ M. Kowalczyk, *Wywiad skarbowy...*, *op. cit.*, s. 105-120.

²⁸ Por. J. Kulicki, *Kontrola skarbowa. Studia Podatkowe*, Warszawa 2000, s. 320-323.

36f ust. 1 u.k.s.)²⁹. Stąd wywiad skarbowy może zwracać się z prośbą o niezbędną pomoc do innych jednostek organizacyjnych, przedsiębiorców i organizacji społecznych, również w nagłych wypadkach do każdej osoby o udzielenie doraźnej pomocy, w ramach obowiązujących przepisów prawa³⁰. Administrator danych jest obowiązany udostępnić dane osobowe na podstawie imiennego upoważnienia organu kontroli skarbowej (upoważnienia Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej lub kierownika komórki organizacyjnej w Ministerstwie Finansów, obsługującej Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej), okazanego przez inspektora lub pracownika wraz z legitymacją służbową. Informacja o udostępnieniu tych danych podlega ochronie zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych. Wywiad skarbowy może również korzystać z informacji kryminalnej zgromadzonej w Krajowym Centrum Informacji Kryminalnych. Ustawodawca upoważnił wywiad skarbowy do uzyskiwania, gromadzenia i przetwarzania informacji, w tym również danych osobowych, ze zbiorów danych prowadzonych na podstawie odrębnych przepisów przez organy władzy publicznej, a w szczególności z Krajowego Rejestru Karnego oraz Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności (PESEL)³¹.

5. Podsumowanie

Biorąc powyższe pod uwagę i analizując założenia wywiadu skarbowego można przyjąć, że do zapewnienia wzrostu gospodarczego i zapewnienie dobrobytu państwa nie jest wymagane tworzenie państwa policyjnego wystarczą jasne, proste i pewne przepisy, nie stwarzające możliwości nadużyć. Ponadto poprzez ograniczenie wydatków państwa i zmniejszenie potrzeb publicznych można rozwijać świadomość obywateli do praworządności co pozwala na osiągnięcie większych efektów niż dotychczasowe stosowanie nakreślonych metod wywiadu skarbowego.

²⁹ Chodzi tu przede wszystkim o organy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu.

³⁰ Por. G. Grablewski, *O pewności, której nie ma. Urzędy podatkowe informują, izby skarbowe zmieniają informacje*, „Rzeczpospolita” 2003, nr 263.

³¹ Por. E. Ruśkowski, W. Stachurski, J. Stankiewicz, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 12-13.

The institution of tax intelligence in tax inspection

S u m m a r y

This article aims at presenting the institution of tax intelligence, which reveals offences of tax avoidance and evasion. Materials and information acquired by tax intelligence may be used by other institutions in executing their tasks, as the intelligence plays a subordinate role, supporting tax inspection and other bodies and services in implementing their statutory duties. Tax intelligence performs its tasks using operational control and the help of informers as well as co-operation with other bodies, services and institutions.

Die Institution des Fiskusnachrichtendienstes in der Finanzkontrolle

Z u s a m m e n f a s s u n g

In dem Aufsatz wurde die Institution des Fiskusnachrichtendienstes dargestellt. Ziel und Zweck dieser Institution ist, die Finanzverbrechen und Delikte wirksam zu offenbaren, vor allem jedoch die Ungesetzmäßigkeiten im Bereich der Steuern aufzudecken. Die durch den Fiskusnachrichtendienst gesammelten Unterlagen und Informationen können durch andere Organe für die ihrerseits geführten Verfahren genutzt werden. Der Fiskusnachrichtendienst erfüllt grundsätzlich eine Dienstleistungsfunktion – er sammelt Unterlagen und Informationen, die dann durch Organe der Finanzkontrolle sowie andere Organe und Dienste bei der Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben verwenden. Die Tätigkeit der Auskunftssammlung wird durch speziell zu diesem Zweck beschäftigte Mitarbeiter ausgeübt. Sie bedienen sich der operativen Kontrolle, nehmen Hilfe der Personen, die keine Mitarbeiter sind (Informanten) in Anspruch und arbeiten mit Organen, Ämtern und Institutionen zusammen.

