

Magdalena Kowalczyk

Wywiad skarbowy a kontrola skarbowa

Za stan finansów publicznych w państwie polskim odpowiedzialność ponosi głównie Rada Ministrów, a w szczególności Minister Finansów. W ramach struktury ministerstwa finansów utworzono na mocy ustawy w 1992 r.¹ pion kontroli skarbowej. Wyodrębniono w ten sposób spośród istniejących form i instytucji kontroli w państwie organ kontroli skarbowej z korpusem funkcjonariuszy, których kompetencje i uprawnienia ulegały zmianom przez lata. Na czele tego pionu stoi Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej powołany przez Prezesa Rady Ministrów na wniosek Ministra Finansów².

Kontrola skarbowa³ jako jeden z rodzajów kontroli państwowej jest to ogół organów i instytucji zajmujących się poprzez postępowanie kontrolne i wywiad skarbowy ochroną interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa a także zapewnieniem skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych oraz przeciwdziałaniem i zwalczaniem naruszeń prawa obowiązującego w zakresie obrotu towarowego z zagranicą. Kontrolę skarbową wykonują m.in. pracownicy wywiadu skarbowego wchodzący w skład jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej. Czynności wywiadu skarbowego, obok metody socjologicznej polegającej na uświadamianiu konsekwencji niepłacenia podatków i metody prawnej zajmującej się udoskonalaniem prawa materialnego, tak aby było ono jak najmniej skomplikowane,

¹ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 100, poz. 442), dalej: ustawa o kontroli skarbowej. Uchwalona w dniu 28 września 1991 r. weszła w życie 7 lutego 1992 r., tj. trzy miesiące po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw. Obecnie Dz. U. z 2004 r., Nr 8, poz. 65 ze zm.

² Chociaż leży to również w gestii Najwyższej Izby Kontroli, która jest naczelnym organem państwa i leży poza strukturą administracji rządowej.

³ W ustawie o kontroli skarbowej pojęcie kontroli skarbowej jest niedookreślone. Z treści ustawy wynika, że kontrola skarbowa jest to szereg różnych metod i środków procesowych i pozaprocessowych stosowanych przez inspektorów i pracowników merytorycznych, tj. służby zarówno w toku prowadzonego wywiadu skarbowego, jak i dla celów prewencyjnych wobec dowolnego podatnika. Ustawodawca pod tym pojęciem rozumie kontrolne postępowanie podatkowe kończące się decyzją podatkową oraz postępowanie przygotowawcze w sytuacji podejrzenia popełnienia przez podatnika wykroczenia lub przestępstwa. Nie wiadomo więc zgodnie z wykładnią językową czy kontrola skarbowa jest to środek dowodowy stosowany w toku postępowania skarbowego w postaci badania dokumentów obrotu towarami, usługami i kapitałem dla ustalenia faktycznej działalności podatnika i wynikającego z tej działalności obowiązku prawnopodatkowego, czy też zespół środków operacyjnych i dochodzeniowych stosowanych wobec podatników w toku ich kontroli, w sytuacji gdy nie są nawet formalnie podejrzani o przestępstwo czy wykroczenie skarbowe, lecz dla celów profilaktycznych.

należą do podstawowych metod⁴ stosowanych w walce z nieuczciwymi podatnikami⁵.

Ustawodawca, powołując wywiad skarbowy ustawą o kontroli skarbowej, nie określił szczegółowo jego kompetencji. Ograniczył się tylko do ogólnego stwierdzenia, że jest to jedna z form realizacji kontroli skarbowej mająca na celu uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i wykorzystywanie informacji o osobach oraz obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podlegających kontroli skarbowej.

Czynności wywiadu skarbowego nie pozostają w oderwaniu od przedmiotowego zakresu kontroli skarbowej, a ich celem musi być działanie mające na względzie zadania kontroli skarbowej w przedmiocie:

1. ustalenia należności z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, niepodatkowych należności budżetu państwa, należności państwowych funduszy celowych,
2. ujawniania niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
3. ujawniania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów,
4. kontroli przywozu towarów dopuszczonych do obrotu na polskim obszarze celnym lub nielegalnie wprowadzonych,
5. kontroli wywozu towarów za granicę,
6. kontroli i ujawniania towarów nielegalnie wprowadzonych na polski obszar celny,
7. kontroli oświadczeń o stanie majątkowym osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych i urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
8. badania prawidłowości stosowania cen urzędowych oraz umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania ich poziomu,
9. rozpoznawania, zapobiegania i zwalczania przestępstw oraz wykroczeń związanych z obrotem z zagranicą towarami i technologiami albo środkami płatniczymi objętymi kontrolą międzynarodową, a także naruszają-

⁴ O skuteczności metod świadczą wyniki badań przeprowadzonych przez Schmertza i Orleansa, którzy podzielili wybraną grupę podatników na trzy grupy. Na każdą z nich oddziaływano przez miesiąc w odmienny sposób. Podatników zaliczonych do pierwszej podgrupy straszono konsekwencjami karnymi za składanie fałszywych zeznań podatkowych. Podatników zaliczonych do drugiej grupy przekonywano o obywatelskim obowiązku, jakim jest płacenie podatków. Na trzecią grupę nie oddziaływano w żaden sposób. Największy wzrost płacenia podatków zaobserwowano u drugiej grupy.

⁵ J. Kulicki, Propozycje reformy struktur skarbowych, prawa podatkowego oraz procedur egzekucyjnych, mającej na celu poprawę przestrzegania prawa podatkowego przez podatników, Instytut Badań nad Demokracją i Przedsiębiorstwem Prywatnym, Warszawa 1993.

cymi prawa ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej, innych ściąganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych,

10. zapobiegania i ujawniania przestępstw z zakresu płatnej protekcji pełniących przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych⁶.

Pozyskanie informacji przez wywiad skarbowy odbywa się z zastosowaniem tajnych środków technicznych. Wiele bowiem zadań 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, wyjątkowych procedur postępowania oraz specjalnych środków technicznych. W pewnych przypadkach tylko za pomocą wywiadu skarbowego można zebrać materiały mogące stanowić dowody przydatne w dalszym toku postępowań kontrolnego albo karno-skarbowego (głównie przed wszczęciem postępowania lub gdy organ dysponuje niedostatecznymi informacjami w sprawie)⁷.

Cele instytucji wywiadu skarbowego realizowane są poprzez zespół działań zarówno operacyjnych, jak i nieoperacyjnych. Do czynności nieoperacyjnych należy zaliczyć: uzyskiwanie danych identyfikujących abonenta sieci między którymi wykonano połączenie, uzyskanie danych dotyczących próby połączenia między określonymi sieciami, uzyskiwanie informacji o okolicznościach i rodzaju wykonanego połączenia, dostęp do informacji uzyskanych przez inne organy (służby, instytucje) w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych, dostęp do informacji znajdujących się w Krajowym Centrum Informacji Kryminalnych, dostęp do informacji z baz danych (również osobowych) będących w posiadaniu innych instytucji. Do czynności operacyjno-rozpoznawczych zalicza się: obserwowanie zdarzeń w miejscach publicznych, rejestrowanie z użyciem środków technicznych obrazu i dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom w miejscach publicznych, kontrola operacyjna. Czynności operacyjno-rozpoznawcze umożliwiają uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób tajny lub poufny. Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 2 ustawy o ochronie informacji niejawnych⁸, są to takie informacje, których nieuprawnione ujawnienie mogłoby spowodować m.in. zagrożenie istotnych interesów państwa albo narazić je na znaczną szkodę. Czynności operacyjno-rozpoznawcze wykonują wyspecjalizowani pracownicy kontroli skarbowej. Mogą oni gromadzić, przetwarzać i wykorzy-

⁶ K. T e s z n e r, Nowe uprawnienia organów kontroli skarbowej, *Przegląd Podatkowy* 2005, nr 4, s. 43–48.

⁷ P. B a n a ś, Kontrola skarbową ofiarą zmienionej Ordynacji, *Rzeczpospolita* 2005, nr 302.

⁸ Ustawa z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. z 2005 r., Nr 196, poz. 1631 ze zm.).

stywać informacje o dochodach, obrotach i majątku podatnika, gdy inne środki okazały się bezskuteczne albo zachodzi duże prawdopodobieństwo, że nie wystarczą do wykrycia przestępstwa, ujawnienia sprawców lub zabezpieczenia dowodów. Informacje uzyskane w wyniku czynności operacyjno-rozpoznawczych, które nie potwierdzają popełnienia przestępstwa, muszą być niezwłocznie komisyjnie, protokolarnie zniszczone⁹.

Zgodnie z art. 36c ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej czynności operacyjno-rozpoznawcze podejmowane są przez wywiad skarbowy w celu wykrycia, ustalenia sprawców oraz uzyskania dowodów przestępstw:

- 1) skarbowych, jeżeli wartość przedmiotu czynu lub uszczuplenie należności publicznoprawnej przekracza w dacie 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 dacie popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę, określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- 3) przeciwko mieniu, jeżeli wartość mienia przekracza w dacie 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 związaną ze szczególną odpowiedzialnością,
- 5) ściganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych¹⁰.

Kontrola operacyjna prowadzona jest niejawnie i polega na:

- kontrolowaniu treści korespondencji,
- kontrolowaniu zawartości przesyłek,
- stosowaniu środków technicznych umożliwiających uzyskiwanie w sposób niejawnie informacji i dowodów oraz ich utrwalanie, a w szczególności obrazu, treści rozmów telefonicznych i innych informacji przekazywanych przy pomocy sieci telekomunikacyjnych¹¹.

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. 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 odwo-

⁹ I. Lewandowska, Kontrola skarbową, czyli finansowa policja. Ochrona interesów i praw majątkowych państwa, Rzeczpospolita 2002, nr 227.

¹⁰ I. Lewandowska, Co fiskus powinien wiedzieć o cudzych interesach. Informacje o transakcjach po 1 stycznia 2003 r., Rzeczpospolita 2003, nr 21.

¹¹ R. Kubacki, Nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej, Monitor Podatkowy 2002, nr 8, s. 22–23.

ławcze od postanowienia sądu odmawiającego zastosowania kontroli operacyjnej). Wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej powinien zawierać w szczególności:

- numer sprawy i jej kryptonim (jeżeli został jej 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. 36a ust. 5 ustawy o kontroli skarbowej)¹².

Kontrola operacyjna co do zasady wymaga zgody sądu. Nie oznacza to jednak, że jej rozpoczęcie w każdym przypadku wymaga uzyskania takiej zgody. Stosownie do art. 36c ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej w przypadkach niecierpiących zwłoki, gdy zachodzi obawa utraty informacji lub zatarcia dowodów przestępstwa (np. szczególnie w przypadkach podejrzenia korupcji), 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 pięciu dni od dnia zarządzenia kontroli operacyjnej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej wstrzymuje kontrolę operacyjną oraz nakazuje 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 podstawie przepisów ustawowych, mogą być prowadzone czynności operacyjno-rozpoznawcze, w tym kontrola operacyjna¹³.

Wnioski kierowane przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej rozpoznaje 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 z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹⁴. W posiedzeniu sądu może wziąć udział wyłącznie Prokurator Generalny lub upoważniony przez niego prokurator oraz przedstawi-

¹² J. W o w r a, *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*, Wrocław 2005, s. 216.

¹³ K. D z i a ł o c h a, *Opinia prawna w sprawie zgodności projektowanego art. 7c ustawy o kontroli skarbowej z zasadami konstytucyjnymi*, Przegląd Legislacyjny 2004, nr 6, s. 104.

¹⁴ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 ze zm.).

ciel 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 ustawy o kontroli skarbowej 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, wydawanego 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 przestępstw. 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.¹⁵.

Materiały z kontroli operacyjnej nie powinny być udostępniane podmiotowi, „przeciwko” któremu były zbierane. Wykorzystanie materiałów zgromadzonych w toku czynności wywiadu skarbowego polega na ich przekazaniu (po dokonaniu analizy – przetworzeniu) właściwym instytucjom. Przepisy nakazują:

- materiały uzyskane od operatora sieci telekomunikacyjnej na podstawie art. 36b ustawy o kontroli skarbowej zawierające informacje mające zna-

¹⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 lutego 2004 r. (Dz. U. Nr 51, poz. 494).

czenie dla postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia przekazać właściwemu prokuratorowi zgodnie z art. 36d ust. 3 ww. ustawy, natomiast materiały niezawierające informacji mających znaczenie dla postępowania kontrolnego, postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe należy poddać niezwłocznemu komisijnemu i protokołarnemu zniszczeniu zgodnie z art. 36d ust. 5,

- informacje uzyskane w czasie stosowania kontroli operacyjnej zawierające dowody pozwalające na wszczęcie albo mające znaczenie dla postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia przekazać właściwemu prokuratorowi, natomiast materiały niezawierające dowodów pozwalających na wszczęcie albo niemające znaczenia dla postępowania kontrolnego, postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe przechowywać po zakończeniu kontroli przez okres dwóch miesięcy i po tym okresie dokonać ich protokołarnego, komisijnego zniszczenia zgodnie z art. 36d ust. 4 wyżej wymienionej ustawy,
- informacje uzyskane w czasie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych, pozwalające na wszczęcie albo mające znaczenie dla postępowania kontrolnego lub postępowania przygotowawczego w sprawach: przestępstw i wykroczeń skarbowych związanych z obrotem z zagranicą towarami i technologiami objętymi kontrolą międzynarodową, naruszających prawa ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej, wprowadzania na polski obszar celny i wyprawdania z tego obszaru środków płatniczych pochodzących z przestępstw, a także ściganych na mocy umów międzynarodowych, przestępstw płatnej protekcji popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych przekazuje się właściwym organom i jednostkom organizacyjnym kontroli skarbowej do wykorzystania dla celów postępowania kontrolnego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia. Z informacji zgromadzonych przez wywiad skarbowy w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych oraz od operatora sieci telekomunikacyjnej mogą korzystać również: organy celne i podatkowe, sąd i prokurator w związku z toczącym się postępowaniem, organy lub służby, a także instytucje państwowe uprawnione do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych, inne organy w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach¹⁶.

Stosownie do art. 36j ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej udostępnianie informacji o osobie, uzyskanej przez wywiad skarbowy jest dozwolone wyłącznie na żądanie sądu lub prokuratora, a także Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych i wykorzystanie tych informacji może nastąpić tylko

¹⁶ J. Kulicki, *Kontrola skarbowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 464–468.

w celu wszczęcia lub prowadzenia postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia. Przepisy rangi ustawowej nakładają obowiązek udzielenia takich informacji określone mu organowi, gdy zatajenie prowadziłoby do zagrożenia życia lub zdrowia innych osób. Materiały i informacje uzyskane przez wywiad skarbowy mogą być wykorzystywane przez inne organy dla potrzeb przeprowadzanych przez nie postępowań, a także organom lub instytucjom państw obcych w zakresie i na zasadach wynikających z umów lub porozumień międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Stąd wywiad skarbowy pełni głównie rolę usługową mającą na celu gromadzić materiały i informacje dla potrzeb realizacji zadań ustawowych wyznaczonych przede wszystkim organom kontroli skarbowej i innym organom oraz służbom¹⁷.

W rozdziale 4 ustawy o kontroli skarbowej zatytułowanym „Wywiad skarbowy” określono, że 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:

1. podatków stanowiących dochód budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych,
2. dochodów pochodzących z nieujawnionej działalności gospodarczej, a także niezajdujących 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 celny,
 - 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,
 - badania prawidłowości stosowania cen urzędowych, a także cen umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania ich poziomu,

¹⁷ 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. Służą one celom represyjnym (gromadzeniu informacji) lub profilaktyce (zapobieganiu przeświadczenia o małej skuteczności ścigania przestępstw).

- rozpoznawania, zapobiegania i zwalczania przestępstw oraz wykroczeń związanych z obrotem z zagranicą towarami i technologiami objętymi kontrolą międzynarodową, naruszających prawa ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej,
- zapobiegania i ujawniania przestępstw związanych z korupcją (o których mowa w art. 228–231 Kodeksu karnego¹⁸), popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych¹⁹.

Czynności wywiadu skarbowego przeprowadzają zatrudnieni specjalnie w tym celu pracownicy, którzy działają na podstawie generalnego upoważnienia i realizują zadania ustawowe kontroli skarbowej²⁰. 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. Ponadto w ramach wywiadu skarbowego przeprowadza się czynności:

1. Legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości.
2. Zatrzymywania i przeszukiwania osób oraz pomieszczeń, bagażu i ładunku na zasadach określonych jedynie w trybie i w przypadkach wskazanych w Kodeksie postępowania karnego i Kodeksie karnym skarbowym²¹.
3. Zatrzymywania pojazdów i innych środków przewozowych 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 mechanicznego²².
4. Używania środków przymusu bezpośredniego przy realizacji następujących zadań:
 - ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów,

¹⁸ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 ze zm.).

¹⁹ A. Sarna, Zmiany w kontroli skarbowej, *Monitor Podatkowy* 2003, nr 9, s. 25.

²⁰ R. Gwiazdowski, Policja skarbowa czy służba bezpieczeństwa, *Przegląd Podatkowy* 2003, nr 5, s. 10–13.

²¹ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. Nr 83, poz. 930 ze zm.) – dalej: k.k.s.

²² 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. zmieniono rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 sierpnia 2003 r. w sprawie wzoru i sposobu oznakowania pojazdów służbowych kontroli skarbowej (Dz. U. z 2006 r., Nr 8, poz. 47).

- 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 niezajdujących 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 karnych²³.
- Wyróżniamy 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. Użycia broni palnej w przypadku, gdy inne wcześniej zastosowane środki przymusu bezpośredniego okazały się niewystarczające, albo gdy ich użycie ze względu na okoliczności danego zdarzenia nie było możliwe (np. bardzo dynamiczny w czasie układ sytuacyjny). Inspektor i pracownik ma prawo użycia broni palnej wyłącznie:
- 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,
 - przeciwko osobie niepodporządkowującej się wezwaniu do natychmiastowego porzucenia broni lub innego niebezpiecznego narzędzia, którego użycie zagrozić może życiu, zdrowiu lub wolności inspektora, pracownika albo innej osoby,
 - przeciwko osobie, która usiłuje bezprawnie i przemocą odebrać broń palną inspektorowi, pracownikowi lub innej osobie uprawnionej do posiadania broni palnej,

²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie środków przymusu bezpośredniego stosowanych przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 96, poz. 845).

- w celu odparcia niebezpiecznego, bezpośredniego i gwałtownego zamachu na obiekty administracji skarbowej,
- w bezpośrednim pościgu za osobą, wobec której użycie broni było dopuszczalne w trzech pierwszych przypadkach²⁴.

Pracownicy wywiadu skarbowego korzystają poza tym z wiedzy informatorów – pomocy i usług osób cywilnych niebędących pracownikami wywiadu. Osoby takie mają bowiem możliwości pozyskania danych i informacji, do których nie mogliby dotrzeć pracownicy kontroli skarbowej, nawet przy korzystaniu z innych niejawnych metod pozyskiwania danych i informacji. Poza tym wywiad skarbowy współdziała z organami i służbami oraz instytucjami dla zapewnienia skuteczności swoich działań w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach, tj. polegających na zwracaniu się 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 prawa. Współpraca ta może przybierać w szczególności formę korzystania z danych (w tym osobowych) zebranych przez te służby. 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). Administratorzy danych gromadzonych w tych zbiorach są obowiązani do nieodpłatnego ich udostępniania. W przypadkach określonych w ustawie i na ściśle określonych w niej warunkach (art. 36g ust. 2) możliwe jest zautomatyzowanie procesu przekazywania danych. Wówczas wywiad skarbowy może zdalnie „pobierać” dane z tych systemów bez konieczności składania wymaganych odrębnymi przepisami wniosków lub zapytań²⁵.

Biorąc powyższe pod uwagę i po przeanalizowaniu dostępnej literatury, należy stwierdzić, że ustawa o kontroli skarbowej od momentu jej uchwalenia

²⁴ 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 (Dz. U. Nr 96, poz. 846).

²⁵ J. Kulicki, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Warszawa 2004, s. 460–495.

nia przez Sejm była krytycznie oceniana w nauce prawa podatkowego²⁶. Po jej uchwaleniu, mimo negatywnej opinii Rady Legislacyjnej²⁷ i kolejnej nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi do spraw finansów publicznych²⁸, która w sposób istotny rozszerzyła uprawnienia inspektorów kontroli skarbowej, przekształcając ich w organ operacyjno-dochodzeniowy, Rzecznik Praw Obywatelskich otrzymywał liczne wnioski od organizacji politycznych, gospodarczych i społecznych, w których podnoszono, iż środki i metody dopuszczone znowelizowaną ustawą do stosowania przez pion kontroli skarbowej naruszają prawa i wolności gwarantowane w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej²⁹.

Stąd, we wniosku skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego Rzecznik podniósł, że znowelizowana ustawa stosuje:

- własne rozwiązania, tj. odmienne od norm ustanowionych w Kodeksie postępowania karnego i Kodeksie karnym skarbowym dla dochodzenia i śledztwa w sprawach karnych i karnych skarbowych regulacje dopuszczające stosowanie środków technicznych dla zdobywania i utrwalania w sposób niejawny informacji,
- szczególne zasady postępowania kontrolnego w sprawach podatkowych dopuszczające wszczęcie kontroli wobec każdej osoby fizycznej i prawnej wedle oceny dyrektora urzędu kontroli skarbowej lub na polecenie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej przez umieszczenie w planie kontroli, a tym samym dopuszczając możliwość zastosowania w stosunku do kontrolowanego środków operacyjnych bez wykazania niezbędnej potrzeby uzasadnionej podejrzeniami o popełnienie przestępstwa i bez wszczęcia formalnego postępowania przygotowawczego, tj. inaczej niż regulują to przepisy ustanowione w Ordynacji podatkowej³⁰.

Świadczy to o przejawie nierówności obywateli wobec prawa oraz nierównego ich traktowania przez władze publiczne odnośnie dopuszczalnych prawem metod i środków wykrywania przestępstw skarbowych. Poza tym,

²⁶ R. Maśtałski, Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej, Przegląd Legislacyjny 2001, nr 4.

²⁷ R. Maśtałski i C. Kosikowski, Opinie prawne z dnia 7 lutego 1997 r. i z dnia 18 marca 1999 r. do sprawy Trybunału Konstytucyjnego, sygn. 19/99.

²⁸ Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302 ze zm.).

²⁹ R. Zelwiański, Czy ustawa o kontroli skarbowej jest zgodna z Konstytucją, Przegląd Podatkowy 2004, nr 6, s. 51.

³⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.).

ustanowienie w ustawie o kontroli skarbowej zasad postępowania przy zdobywaniu i utrwalaniu w sposób niejawną informacji z podsłuchu telefonicznego oraz w zakresie utrwalania przy pomocy środków technicznych treści przekazów informacji innych niż rozmowy telefoniczne w odmienny sposób, niż przewidują to przepisy art. 237–241 Kodeksu postępowania karnego, narusza zasadę jednolitości prawa oraz zasadę proporcjonalności przy stanowieniu przepisów dopuszczających naruszenie zasad ochrony życia prywatnego i wolności oraz ochrony komunikowania. W związku z tym postępowanie karne skarbowe powinno być tożsame z postępowaniem karnym w sprawach innych przestępstw czy wykroczeń. Podejrzany nie może mieć mniejszej ochrony jego podstawowych i procesowych praw w toku postępowania przygotowawczego, gdy prowadzone jest przeciwko niemu śledztwo lub dochodzenie przez organ kontroli skarbowej, a także w razie zbierania przeciwko niemu informacji w toku tzw. opracowania operacyjnego w ramach kontroli skarbowej.

Krytycznej ocenie poddana została również wyżej wymieniona nowelizacja na łamach prasy. Zwracano uwagę na uprawnienia przysługujące w ramach wywiadu skarbowego wykonywane poza kontrolą sądu naruszające konstytucyjną wolność i prawa człowieka oraz obywatela poprzez kierowanie metod kontroli skarbowej przeciwko osobom, w stosunku do których nie wszczęto dochodzenia bądź śledztwa, jako podejrzanym o popełnienie przestępstwa³¹.

Z drugiej strony przykłady dostarczane przez organy kontrolne przedstawiające nowe oblicze kontroli skarbowej – mężczyźni w kominiarkach i pod bronią świadczą o tym, że są to metody skutecznej walki z oszustwami, których nie można byłoby udowodnić w inny sposób³².

Jednakże stworzony ustawą o kontroli skarbowej model służby operacyjno-dochodzeniowej nazwany kontrolą skarbową określany *de facto* policją skarbową posiada obecnie uprawnienia dalej idące niż uprawnienia policji, a nawet Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego czy Agencji Wywiadu³³. Ustawa ta bowiem nadała pracownikom kontroli skarbowej uprawnienia do podejmowania środków i metod z zakresu techniki operacyjnej nakierowane na podmioty, wobec których nie wszczęto formalnie postępowania przygotowawczego jako podejrzanych o dokonanie przestępstwa czy wykroczenia skarbowego³⁴. Czy jest to na pewno jedyne dobre i właściwe rozwiązanie

³¹ D. Szubielska, Kontrola skarbowa czyli łamanie procedury kołem, Przegląd Podatkowy 2003, nr 10.

³² D. Chajewski, Skarbowka wkroczyła, Gazeta Lubuska 2006, nr 262.

³³ Organom, które stoją na straży porządku i bezpieczeństwa Państwa Polskiego, gdzie naruszenie tego może powodować bardziej dolegliwe skutki niż finansowe straty dla Rzeczypospolitej Polskiej.

³⁴ R. Zelwiański, *op. cit.*

oraz skuteczna metoda pokaże praktyka? Informacja bowiem o działalności wywiadowczej jest corocznie przedkładana Sejmowi i Senatowi przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (art. 361 ustawy o kontroli skarbowej)³⁵.

³⁵ R. Zelwiański, Kontrola skarbową czy policja skarbową? Przegląd Podatkowy 2003, nr 3, s. 54–56.