

NOWE NARZĘDZIA INFORMATYCZNE SŁUŻĄCE MONITOROWANIU PODATNIKÓW

Problematyka prawna

Paweł Szymanek

NOWE NARZĘDZIA INFORMATYCZNE SŁUŻĄCE MONITOROWANIU PODATNIKÓW

Problematyka prawna

Paweł Szymanek

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 13 lutego 2023 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Violet Design

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-097-4

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wprowadzenie	17
Rozdział I	
Środki prawne służące do uzyskania informacji podatkowych przez organy podatkowe, celne oraz kontroli skarbowej	33
I.1. Zagadnienia ogólne	33
I.2. Czynności operacyjno-rozpoznawcze	34
I.3. Informacje podatkowe i specjalna dokumentacja podatkowa	38
I.4. Czynności sprawdzające	46
I.5. Zwykły i szczególny nadzór podatkowy	48
I.6. Przedstawienie uregulowań kontroli podatkowej, skarbowej oraz celnej	52
I.7. Postępowanie procesowe	60
I.8. Kasy rejestrujące	64
I.9. Współpraca organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej z innymi organami państwowymi oraz na arenie międzynarodowej celem pozyskania materiału dowodowego	68
I.10. System Poltax jako pierwsza baza danych o podatnikach	75
I.11. Wnioski	79
Rozdział II	
e-Urząd Skarbowy	85
II.1. e-Urząd jako docelowy model administracji publicznej, w tym administracji podatkowej	85
II.2. Funkcje e-Urzędu Skarbowego oraz metody korzystania z nich	90
II.3. Oferowane oraz docelowe usługi e-Urzędu Skarbowego wraz z oceną ich przydatności pod kątem wpływu na kształtowanie zobowiązań podatkowych	94
II.3.1. Oferowane oraz docelowe usługi e-Urzędu Skarbowego	94
II.3.2. Ocena przydatności poszczególnych usług e-Urzędu Skarbowego pod kątem ich wpływu na kształtowanie zobowiązań podatkowych	95
II.3.2.1. Usługi Twój e-PIT	95
II.3.2.2. Aplikacja e-mikrofirma	101

II.3.2.3.	Informacja o otrzymanych mandatach	107
II.3.2.4.	Dostęp do własnych danych podatkowych (dane o podatniku, działalności gospodarczej, mikrorachunku podatkowym i historii logowania)	110
II.3.2.5.	Możliwość dokonania płatności on-line za zobowiązania podatkowe	113
II.3.2.6.	Możliwość przesłania w formie elektronicznej wybranych pism	115
II.3.2.7.	Informacja o zwrotach podatku	118
II.3.2.8.	E-zaświadczenia	120
II.3.2.9.	Informacja o umowach zawartych przez podatnika w formie aktu notarialnego oraz dokumentach potwierdzających dziedziczenie	122
II.3.2.10.	Przesyłanie deklaracji PCC-2 oraz SD-2 przez notariuszy	125
II.3.2.11.	Informacje o udzielonych pełnomocnictwach	126
II.3.2.12.	Usługi dla komorników	127
II.4.	Dodatkowe usługi e-Urzędu Skarbowego planowane w przyszłości wraz z oceną ich przydatności pod kątem wpływu na kształtowanie zobowiązań podatkowych	127
II.4.1.	Dodatkowe usługi e-Urzędu Skarbowego planowane w przyszłości	127
II.4.2.	Ocena przydatności przyszłych usług e-Urzędu Skarbowego pod kątem wpływu na kształtowanie zobowiązań podatkowych	128
II.4.2.1.	E-TOLL	128
II.4.2.2.	Usługi dla komorników sądowych	132
II.4.2.3.	Inne wnioski	133
II.5.	Wnioski	134

Rozdział III

System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR) jako środek prawny służący do uzyskiwania informacji z kont bankowych

III.1.	Cele ustawowe STIR	139
III.2.	Zasady przekazywania informacji za pośrednictwem STIR	143
III.3.	Zasady ustalania wskaźnika ryzyka, przeprowadzania analizy ryzyka oraz czynności podejmowane na skutek otrzymanych wyników analizy ryzyka	149
III.4.	Blokada rachunku bankowego	159
III.5.	Kontrola oraz kary pieniężne	167
III.6.	Przedstawienie skuteczności systemu STIR na podstawie danych dotyczących liczby zablokowanych rachunków bankowych	169
III.7.	Wnioski	172

Rozdział IV

Instrumenty ograniczania obrotu gotówkowego

IV.1.	Wady i zalety obrotu gotówkowego i bezgotówkowego	177
IV.2.	Poziom obrotu gotówkowego w Polsce	181

IV.3.	Limity obrotu gotówkowego w UE	184
IV.4.	Limity obrotu gotówkowego w Polsce oraz sankcje za ich nieprzestrzeganie	189
IV.5.	Wnioski	195

Rozdział V

System Informacji Finansowej (SIInF) i jego znaczenie dla zwiększenia monitorowania podatników

V.1.	Ramy prawne UE obligujące do wprowadzenia SIInF	201
V.2.	Przyczyny wprowadzenia SIInF	209
V.3.	Gromadzenie danych o kontach bankowych przed wprowadzeniem SIInF	212
V.4.	Zasady działania oraz zakres informacji przekazywanych do SIInF	219
V.5.	Sposoby wykorzystania informacji zgromadzonych w SIInF oraz ochrona i kontrola przekazanych danych	222
V.6.	Administracyjne kary pieniężne i przepisy karne za niespełnienie nałożonych obowiązków	227
V.7.	Wnioski	229

Rozdział VI

Wykaz podatników VAT, Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych, Rejestr Pośredniczących Podmiotów Tytoniowych oraz Centralny Rejestr Danych Podatkowych

VI.1.	Rys historyczny tworzenia centralnych rejestrów w Polsce	233
VI.2.	Obecny stan prawny dotyczący wykazu podatników VAT	245
VI.3.	Centralny Rejestr Podmiotów Akcyzowych	260
VI.4.	Rejestr Pośredniczących Podmiotów Tytoniowych	273
VI.5.	Centralny Rejestr Danych Podatkowych	282
VI.6.	Wnioski	288

Rozdział VII

System monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (SENT)

VII.1.	Zakres regulacji dotyczących SENT	297
VII.2.	Pozafiskalne obowiązki nałożone przez SENT	302
VII.3.	Kontrola SENT oraz obowiązujące sankcje	311
VII.4.	Problemy funkcjonowania SENT w praktyce	320
VII.5.	Wnioski	322

Rozdział VIII

System śledzenia wyrobów tytoniowych

VIII.1.	Założenia i cele, a także unijne ramy prawne systemu śledzenia wyrobów tytoniowych	331
VIII.2.	Krajowe przepisy w sprawie systemu śledzenia wyrobów tytoniowych	340
VIII.3.	Przepisy unijne w sprawie systemu śledzenia wyrobów tytoniowych	345
VIII.4.	Wnioski	369

Rozdział IX

System przemieszczania i nadzoru wyrobów akcyzowych	373
IX.1. Główne cele oraz ramy unijne EMCS	373
IX.2. Krajowe regulacje prawne dotyczące EMCS	376
IX.3. Wnioski	390

Rozdział X

Obowiązkowy i fakultatywny mechanizm podzielonej płatności	395
X.1. Modele mechanizmu podzielonej płatności	395
X.2. Regulacje prawne UE oraz krajów członkowskich UE dotyczące mechanizmu podzielonej płatności	398
X.3. Zakładane cele mechanizmu podzielonej płatności	406
X.4. Zakres regulacji obowiązkowego oraz fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności	413
X.5. Sposoby gromadzenia i wykorzystania środków pieniężnych na rachunku VAT	415
X.6. Korzyści wynikające ze stosowania mechanizmu podzielonej płatności	428
X.7. Sankcje za niestosowanie mechanizmu podzielonej płatności	435
X.8. Wady mechanizmu podzielonej płatności	441
X.9. Wnioski	446

Rozdział XI

Kasy rejestrujące on-line mające postać urządzenia oraz kasy rejestrujące mające postać oprogramowania jako nowa metoda pozyskiwania informacji podatkowych	453
XI.1. Historia powstania kas rejestrujących	453
XI.2. Cele wprowadzenia dwóch rodzajów kas on-line oraz ich konstrukcja i wymagania techniczne	458
XI.3. Kasy rejestrujące on-line mające postać urządzenia	469
XI.4. Kasy rejestrujące mające postać oprogramowania	482
XI.5. Centralne Repozytorium Kas	495
XI.6. Skuteczność kas rejestrujących zapisujących dane w formie papierowej i elektronicznej oraz możliwości techniczne i organizacyjne kontroli zapisanych na nich danych	505
XI.7. Metody nielegalnego wykorzystywania kas rejestrujących oraz sposoby przeciwdziałania tym procederom	508
XI.8. Wnioski	512

Rozdział XII

Jednolity plik kontrolny JPK_VAT jako obecny odpowiednik centralnego rejestru faktur w Polsce	517
XII.1. CRF w <i>Zielonej księdze w sprawie przyszłości podatku VAT – W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego podatku VAT</i>	517
XII.2. Podstawowe modele CRF	521
XII.3. Historia wprowadzania centralnej bazy danych o podatnikach w Polsce	522
XII.4. Historia likwidacji deklaracji podatkowych	525

XII.5.	Wprowadzenie JPK i JPK_VAT	529	
XII.6.	Zakres przesyłanych danych w formie plików JPK_VAT	535	
XII.7.	Gromadzenie, przechowywanie i przetwarzanie danych na podstawie plików JPK i JPK_VAT	549	
XII.8.	Wnioski	553	
Rozdział XIII			
Krajowy System e-Faktur			559
XIII.1.	Cele i założenia KSeF	559	
XIII.2.	Faktura ustrukturyzowana oraz zasady korzystania z KSeF	568	
XIII.3.	Wnioski	575	
Podsumowanie			583
Summary			603
Bibliografia			623
Orzecznictwo			635
Wykaz aktów prawnych			637
Załączniki			645
1.	Wykaz towarów i usług, dla których ma zastosowanie obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności	645	
2.	Wykaz wyrobów akcyzowych, do których stosuje się procedurę zawieszenia poboru akcyzy i których produkcja odbywa się w składzie podatkowym, o których mowa w dyrektywie Rady 92/12/EWG	652	
3.	Podstawowe wiadomości przesyłane przez podmioty gospodarcze	655	
4.	Procedura wyboru będących stroną trzecią niezależnych dostawców systemów repozytoriów	691	
5.	Rodzaje elementów umieszczanych na opakowaniach wyrobów tytoniowych potwierdzających ich autentyczność	694	
6.	Wymagania techniczne dla kas dotyczące ich zawartości, zapisu i przechowywania danych, wystawianych dokumentów, pracy kasy oraz kas o zastosowaniu specjalnym	696	

WPROWADZENIE

1. Przedstawienie problematyki

Konstrukcja opodatkowania oraz weryfikacja prawidłowości obliczenia dokonanych wpłat zobowiązań podatkowych uległy zasadniczym zmianom na przełomie lat 80. i 90. poprzedniego stulecia. Do końca lat 80. istniał w Polsce system oparty na decyzjach ustalających w zakresie podatków i ceł. System ten nazwany był systemem tradycyjnym¹. W ówczesnym czasie główną rolę odgrywało postępowanie wymiarowe. Postępowanie to polegało na wszczynaniu spraw z urzędu lub na wnioszek będący zeznaniem podatkowym. Wszczęcie postępowania podatkowego lub celnego polegało na przeprowadzeniu weryfikacji danych oraz wydaniu tzw. decyzji konstytutywnej². Decyzja ta ustalała wysokość należności publicznoprawnej, którą podatnik lub importer był zobowiązany zapłacić w terminie 14 dni od dnia jej otrzymania. Dopiero po upływie 14-dniowego terminu naliczane były odsetki ustawowe za powstanie zaległości w zapłatach należności publicznoprawnych³.

Istota występującego wówczas systemu tradycyjnego koncentrowała się na szczegółowym wyliczeniu zobowiązań podatkowych lub celnych przez właściwy organ. Czynnici organu polegały na dokładnym zbadaniu stanu prawnego i faktycznego celem ustalenia w decyzji wysokości należnego zobowiązania podatkowego lub celnego. W klasycznym postępowaniu podatkowo-celnym niewątpliwą zaletą była bieżąca kontrola i sprawdzanie wysokości należności publicznoprawnych.

Po okresie transformacji ustrojowej w Polsce system tradycyjny okazał się nieskuteczny. W trakcie lat 90. poprzedniego stulecia gwałtowny rozwój obrotu gospodarczego wymusił zmiany w sposobie rozliczeń zobowiązań podatkowych oraz celnych. W nowym systemie każdorazowe wszczynanie postępowania podatkowego i celnego we wszystkich przypadkach było niemożliwe do wykonania. Celem dalszego przeprowadzania

¹ *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 1996, s. 155.

² M. Ślifirczyk, *Ordynacja podatkowa* [w:] *Prawo finansowe*, red. E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk, Warszawa 2007, s. 342.

³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 321.

tradycyjnych postępowań należałoby w kolejnych latach wielokrotnie zwiększyć zatrudnienie w urzędach obsługujących organy KAS celem utrzymania właściwego monitoringu nad wszystkimi procesami gospodarczymi. W efekcie takiego postępowania koszty utrzymania systemu tradycyjnego byłyby niewspółmiernie większe od oczekiwanych wpływów z zobowiązań podatkowych i celnych⁴.

Skutkiem opisanych zdarzeń na przełomie lat 80. i 90. poprzedniego stulecia wprowadzono system samoopodatkowania i samooclenia podatników i importerów. Instytucja samoopodatkowania i samooclenia polega na samoobliczaniu zobowiązań, wypełnianiu deklaracji podatkowych i celnych⁵ oraz wpłatach tych zobowiązań publicznoprawnych na konta bankowe organów KAS wraz z przesłaniem jednocześnie wypełnionych deklaracji lub zeznań podatkowych, ewentualnie na wpłacaniu należności publicznoprawnych bez wysyłania deklaracji podatkowych, jeżeli obowiązek złożenia tych deklaracji został uchylony. Istota samoopodatkowania i samooclenia skutkuje tym, że organy KAS są odciążone od każdorazowego sprawdzania dokumentów podatkowych i samodzielnego obliczania wysokości zobowiązań publicznoprawnych. Organy KAS mają w tym systemie sprawować monitoring nad prawidłowością zadeklarowanych i wpłaconych zobowiązań⁶.

System samoopodatkowania wymusza istnienie organów odpowiedzialnych za prowadzenie monitorowania podatników celem sprawdzenia prawidłowości zadeklarowanych i wpłaconych kwot należności publicznoprawnych. W przypadku stwierdzenia w trakcie tych czynności zaniżenia kwot publicznoprawnych organy KAS przystępują do wymierzania w decyzjach deklaratoryjnych właściwej wysokości należności publicznoprawnych dla danego podatnika. W takiej sytuacji należności stają się wymagalne od dnia określonego w prawie materialnym, a nie – jak w systemie tradycyjnym – od dnia otrzymania decyzji⁷.

System samoopodatkowania i samooclenia odstąpił od przechowywania w organach wszystkich dokumentów podatnika (ksiąg podatkowych, rachunków, faktur, umów itp.). Dokumentacja ta jest obecnie przetrzymywana przez podatników celem jej późniejszej weryfikacji wykonywanej przez organy KAS⁸.

Obecnie zasada samoopodatkowania i samooclenia stosowana jest do wszystkich należności publicznoprawnych oraz niektórych należności będących dochodami samorządu⁹. W pozostałej części zobowiązania publicznoprawne nadal ustalane są na

⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, 2004, s. 322.

⁵ M. Ślifirczyk, *Ordynacja...*, s. 342.

⁶ J. Naczyńska, T. Turek, *Decyzje ustalające i określające zobowiązania podatkowe*, PP 1996/6, s. 3–4.

⁷ H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, cz. 1, PP 2000/1, s. 2.

⁸ H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych*, MoP 2003/7, s. 21.

⁹ M. Ślifirczyk, *Ordynacja...*, s. 342.

Rozdział I

ŚRODKI PRAWNE SŁUŻĄCE DO UZYSKANIA INFORMACJI PODATKOWYCH PRZEZ ORGANY PODATKOWE, CELNE ORAZ KONTROLI SKARBOWEJ

I.1. Zagadnienia ogólne

Przed 2017 r. organy podatkowe, celne oraz kontroli skarbowej posiadały szereg środków prawnych służących do pozyskania informacji podatkowych o dokonanych zdarzeniach gospodarczych¹. Były to jednak sposoby pozbawione nowoczesnych narzędzi informatycznych, angażujące znaczne ilości zatrudnionych w urzędach osób oraz czasu, jaki był poświęcany przez te osoby². Przed wszystkim organy te otrzymywały deklaracje oraz zeznania podatkowe wysyłane przez zobowiązane podmioty. Ponadto korzystały z czynności operacyjnych prowadzonych przez wywiad skarbowy. Dodatkowo organy te korzystały z informacji podatkowych oraz specjalnej dokumentacji podatkowej jako form pozyskania informacji podatkowych na temat dokonanych czynności podlegających opodatkowaniu³. Wreszcie organy podatkowe, celne oraz kontroli skarbowej korzystały z czynności sprawdzających jako elementu przedprocesowego służącego pozyskaniu informacji o podatnikach przed wszczęciem ewentualnego postępowania podatkowego. Wreszcie celem pozyskania materiału organy podatkowe, celne

¹ M. Münnich, *Przebieg postępowania podatkowego (tryb zwyczajny i tryby nadzwyczajne)* [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2019, s. 219: „Celem postępowania podatkowego jest wydanie indywidualnego rozstrzygnięcia w prawie podatkowym. Podstawę faktyczną tego rozstrzygnięcia stanowią poszczególne fakty mające znaczenie z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego. Ustalenie zaistnienia lub nieistnienia faktów jest treścią postępowania dowodowego”.

² P. Szymanek, *Środki prawne służące do pozyskania materiału dowodowego przez organy Krajowej Administracji Skarbowej* [w:] *Dowód sądowy w prawie karnym. Jedność w wielości*, red. J. Konieczny, Warszawa 2021, s. 89.

³ M. Münnich, *Przebieg...*, s. 220: „Utrzymany został zatem otwarty charakter katalogu dowodów, o czym świadczy użyte w przepisach sformułowanie «w szczególności». Dopuszczalne są zatem w postępowaniu podatkowym inne środki dowodowe, o ile mogą one przyczynić się do ustalenia prawdy obiektywnej i nie są sprzeczne z prawem”.

oraz kontroli skarbowej prowadziły kontrole celne, podatkowe i skarbowe. Jednocześnie wymienione organy wykorzystywały do swoich zadań zwykły oraz szczególny nadzór podatkowy. Zwykły nadzór podatkowy polegał na analizowaniu napływających deklaracji podatkowych, natomiast szczególny nadzór podatkowy dotyczył stałego lub dołącznego dozoru podatników podatku akcyzowego⁴. Funkcjonujący przed 2017 r. system polegał na pozyskiwaniu przez organy podatkowe, celne oraz kontroli skarbowej materiału dowodowego w drodze wymienionych środków prawnych celem późniejszego wykorzystywania w toczących się postępowaniach podatkowych oraz końcowo w postępowaniach karnych skarbowych. Celem niniejszego rozdziału będzie przedstawienie wszystkich środków prawnych funkcjonujących przed 2017 r. służących do pozyskiwania materiału dowodowego wykorzystywanego w późniejszych postępowaniach podatkowych oraz karnych skarbowych, ponieważ w późniejszym okresie wprowadzono szereg nowych narzędzi informatycznych mających przyspieszyć i zrewolucjonizować proces pozyskiwania informacji podatkowych przez organy KAS.

I.2. Czynności operacyjno-rozpoznawcze

Czynności operacyjno-rozpoznawcze przysługujące organom podatkowym, celnym oraz kontroli skarbowej zakresły były bardzo szeroko⁵. Do czynności tych należały m.in.: podsłuch, utrwalanie treści rozmów telefonicznych i innych informacji przekazywanych przy pomocy sieci telekomunikacyjnych, kontrolowanie korespondencji, zakup kontrolowany, prowokacja, kontrolowanie zawartości przesyłek, utrwalanie obrazu, korzystanie z informatorów, posługiwanie się dokumentami o innej tożsamości itp.⁶

Oprócz organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej, uprawnienia do stosowania czynności operacyjno-rozpoznawczych posiadały m.in.: Policja, CBŚP, AW, CBA, ABW, SKW, SWW.

W publikacjach kryminalistycznych czynności operacyjno-rozpoznawcze występowały pod nazwami: działania operacyjne, czynności operacyjne, działania operacyjno-rozpoznawcze⁷. Nazwy te były używane zamiennie. W procesie zwalczania przestępczości działania operacyjne występowały na wszystkich etapach i służyły:

- rozpoznawaniu zagrożeń przestępczością i poznawaniu środowisk przestępczych,
- wykrywaniu przestępstw i ich sprawców,
- udowadnianiu winy sprawcom przestępstw,
- zapobieganiu przestępczości.

⁴ P. Szymanek, *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych i skarbowych – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991–2017)*, Warszawa 2019, s. 126.

⁵ Wikipedia.pl, https://pl.wikipedia.org/wiki/Czynności_rozpoznawcze, dostęp: 10.12.2022 r.: „Czynności rozpoznawcze (czynności kognicyjne) – rodzaj czynności procesowych. Zmierzają do zbadania i rozstrzygnięcia określonej kwestii w procesie”.

⁶ S. Pikulski, *Podstawowe zagadnienia taktyki kryminalistycznej*, Białystok 1997, s. 29.

⁷ P. Szymanek, *Środki...*, s. 90.

Samo pojęcie wywiadu skarbowego obecnie w przepisach tworzących organy KAS nie występuje, jednak ze względu na tradycję oraz dawny normatywny charakter termin ten nadal będzie używany⁸.

Podstawowymi celami postawionymi do wykonania dla wywiadu skarbowego były: uzyskiwanie, gromadzenie i przetwarzanie informacji o osobach oraz ich dochodach, obrotach, a także rzeczach i prawach majątkowych podatników podlegających kontroli w celu ustalenia właściwej wysokości należności podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa, a także państwowych funduszy celowych oraz jednostek samorządu terytorialnego.

Kontrola operacyjna wywiadu skarbowego prowadzona była niejawnie i głównie dotyczyła kontrolowania korespondencji oraz zawartości przesyłek, a także nagrywania obrazu oraz rozmów telefonicznych⁹. Podjęcie decyzji o właściwym środku operacyjnym, jaki należało użyć w sprawie i jaką czynność techniczną wykonać, było wyłączną kompetencją wywiadu skarbowego. Wskazanie kierunków i wytycznych prowadzenia kontroli operacyjnej oraz wskazanie celów, jakie miały być ustalone dla procesu, były prerogatywami organu, który prowadził postępowanie¹⁰.

Konkretne działania operacyjne wywiadu skarbowego ukierunkowane były na uzyskanie informacji o podatnikach oraz okolicznościach dokonanych czynności, a także wskazanie środków dowodowych, za pomocą których można było wykryć wszystkie naruszenia prawa podatkowego¹¹. Dokonane czynności operacyjne dostarczały

⁸ Wikipedia.pl, https://pl.wikipedia.org/wiki/Wywiad_Skarbowy, dostęp: 10.12.2022 r.: „Wywiad Skarbowy – dawny, powstały w 1998 urząd w Polsce, podlegający Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej. Wcześniej działał pod nazwą Biuro Dokumentacji Skarbowej (BDS), następnie w ramach Departamentu Kontroli Skarbowej II i dalej jako Departament Kontroli Resortowej (DKR)”.

⁹ B. Hołyst, *Kryminalistyka*, Warszawa 2018, s. 1148.

¹⁰ P. Szymanek, *Środki...*, s. 90.

¹¹ M. Kowalczyk, *Wywiad skarbowy a kontrola skarbową*, „Prokuratura i Prawo” 2007/5, s. 112–113: „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 niejawnych, 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 wykorzystywać 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.

organom podatkowym, celnym oraz kontroli skarbowej informacji, których pozyskiwanie za pomocą innych metod byłoby utrudnione lub związane z użyciem znacznego nakładu sił i środków¹². Pozyskane informacje w trakcie prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych mogły zostać wykorzystane przez organy podatkowe, celne oraz kontroli skarbowej w postępowaniach kontrolnych, procesowych oraz karnych skarbowych. Informacje te wywiad skarbowy przekazywał organom podatkowym, celnym oraz kontroli skarbowej, sądom oraz prokuratorom celem wykorzystania w toczących się postępowaniach. Ponadto informacje te wywiad skarbowy udostępniał instytucjom państwowym, które były uprawnione do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych, oraz wszystkim organom przewidzianym odrębną ustawą. Mając na celu poprawienie wyników prowadzonych czynności operacyjnych, wywiad skarbowy zobowiązany był współpracować z innymi organami państwowymi, które uprawnione były do wykonywania podobnych czynności operacyjnych, oraz z innymi organami, które nie wykonywały czynności operacyjnych¹³. Wywiad skarbowy korzystał z danych o osobach, także w formie zapisu elektronicznego, jak również mógł później przetwarzać te informacje bez wiedzy osoby, której one dotyczyły¹⁴.

Celem unikania nadmiernej inwigilacji podatników wszczęcie czynności operacyjno-rozpoznawczych następowało wyłącznie po spełnieniu szeregu warunków¹⁵. Po pierwsze, czynności te w omawianym okresie zastrzeżone były dla ujawniania i wykrywania dokonanych uszczupleń w zobowiązaniach podatkowych, przekraczających kwotę pięćdziesięciokrotności najniższego wynagrodzenia. Po drugie, stosowanie czynności operacyjno-rozpoznawczych możliwe było tylko i wyłącznie w sytuacji, w której inne środki okazały się bezskuteczne albo zachodziło wysokie prawdopodobieństwo, że będą nieskuteczne lub nieprzydatne¹⁶. Po trzecie, można było zarządzić kontrolę operacyjną tylko po otrzymaniu zgody Sądu Okręgowego w Warszawie, na pisemny wniosek GIKS, złożony z kolei po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego¹⁷.

Informacje uzyskane w wyniku czynności operacyjno-rozpoznawczych, które nie potwierdzają popełnienia przestępstwa, muszą być niezwłocznie komisyjnie, protokołarnie zniszczone¹⁸.

¹² T. Hanausek, *Zarys taktyki kryminalistycznej*, Warszawa 1994, s. 123.

¹³ T. Hanausek, *Zarys...*, s. 234.

¹⁴ K. Dudka, *Kontrola korespondencji i podsłuch w polskim procesie karnym*, Lublin 1998, s. 24.

¹⁵ V. Konarska-Wrzošek, A. Marek, *Prawo karne*, Warszawa 2019, s. 328.

¹⁶ M. Kowalczyk, *Wywiad...*, s. 112: „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 karnoskarbowego (głównie przed wszczęciem postępowania lub gdy organ dysponuje niedostatecznymi informacjami w sprawie)”.

¹⁷ Wywiad skarbowy musi dysponować możliwością natychmiastowego podjęcia czynności. Przedstawiony powyżej sposób podjęcia kontroli operacyjnej może być pominięty w przypadkach niecierpiących zwłoki, gdy zachodzi obawa utraty informacji lub zatarcia dowodów przestępstwa. W tej sytuacji GIKS może zarządzić, bezpośrednio po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, kontrolę operacyjną, jednocześnie

Powyższe warunki musiały być spełnione wspólnie celem zapewnienia społeczeństwu swobody w realizacji i kształtowaniu swych postaw oraz pełnej realizacji dążeń i celów w wykonywanej działalności gospodarczej¹⁸. Ze względu na swą dolegliwość czynności operacyjno-rozpoznawcze powinny być zostać zakończone jak najszybciej, nie później niż z okresem, na jaki została wprowadzona kontrola¹⁹.

Konstatując, możliwości wywiadu skarbowego były bardzo duże i w pełni kompatybilne z podobnymi służbami. Wyniki kontroli wszczętych na podstawie ustaleń wywiadu skarbowego świadczyły o niebywalej skuteczności prowadzenia działań operacyjno-rozpoznawczych. Czynności operacyjno-rozpoznawcze przed 2017 r. były najbardziej zawansowanym technologicznie środkiem służącym do pozyskiwania informacji dodatkowych.

Całkowicie odrębnie uregulowano wywiad celny, który do 24.07.2006 r. zlokalizowany był we wszystkich izbach celnych na terenie kraju, a następnie uległ likwidacji.

Uregulowania dotyczące wywiadu celnego były zawsze niewłaściwie zredagowane. Przez długi czas czynności operacyjno-rozpoznawcze wykonywane przez organy celne wynikały tylko z rozporządzenia napisanego skrótowo i ogólnikowo, co jest niedopuszczalne przy regulowaniu tego typu uprawnień. Przepisy dotyczące działań operacyjno-rozpoznawczych powinny być uregulowane w szczególnie precyzyjny sposób, ponieważ dotyczyły czynności często nieakceptowanych społecznie. Następnie w ramach nowelizacji nieobowiązującej już ustawy z 24.07.1999 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2004 r. Nr 156, poz. 1641 ze zm.) przepisy dotyczące wywiadu celnego zostały włączone do ustawy, jednak nadal były nieprecyzyjne²⁰. Ponadto prowadzenie działalności

zwracając się do Sądu Okręgowego w Warszawie z wnioskiem o wydanie postanowienia w tej sprawie. W razie nieotrzymania zgody sądu w terminie 5 dni od dnia zarządzenia kontroli operacyjnej GIKS wstrzymuje kontrolę. W przedstawionej sytuacji wszelkie dotychczas zebrane materiały powinny ulec protokolarnemu zniszczeniu. Sąd może jednak zezwolić na odstąpienie od obowiązku niszczenia 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.

¹⁸ P. Szymanek, *Ewolucja ustroju...*, s. 29: „Kontrolę operacyjną zarządza się na okres nie dłuższy niż 3 miesiące. Sąd może, na pisemny wniosek Szefa KAS, złożony po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, wydać postanowienie o jednorazowym przedłużeniu kontroli operacyjnej, na okres nie dłuższy niż kolejne 3 miesiące, jeżeli nie ustały przyczyny zarządzenia tej kontroli”.

¹⁹ P. Szymanek, *Ewolucja ustroju...*, s. 30: „W uzasadnionych przypadkach, gdy podczas stosowania kontroli operacyjnej pojawiają się nowe okoliczności istotne dla wykrycia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego albo ustalenia sprawców i uzyskania dowodów takich przestępstw, Sąd, na pisemny wniosek Szefa KAS, złożony po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, może, również po upływie okresów, o których mowa w ust. 6, wydawać kolejne postanowienia o przedłużeniu kontroli operacyjnej na następujące po sobie okresy, których łączna długość nie może przekraczać 12 miesięcy”.

²⁰ Czynności operacyjno-rozpoznawcze organów celnych polegały na uzyskiwaniu, gromadzeniu, przetwarzaniu i sprawdzaniu, w sposób jawny lub niejawni, informacji dotyczących wymiany towarowej z zagranicą, jeżeli zachodziło przypuszczenie narażenia interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa albo konieczność uzyskania rozpoznania w tym zakresie. Organami celnymi były uprawnione do korzystania z informacji gromadzonych przez inne organy upoważnione do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych na

Jedynymi skutecznymi sposobami nadzorowania podatników są obecnie narzędzia informatyczne. Publikacja przedstawia nowe metody pozyskiwania i analizy informacji o podatnikach i ich działalności gospodarczej.

Celem opracowania jest omówienie wpływu przepisów dotyczących nowych narzędzi informatycznych na proces kształtowania zobowiązań podatkowych oraz wzrost nadzoru elektronicznego nad podatnikami, płatnikami i importerami oraz ocena, czy działania te przyniosły pożądany efekt fiskalny.

Autor przedstawia m.in.:

- funkcje e-Urzędu Skarbowego,
- regulacje prawne umożliwiające blokadę rachunku bankowego podatnika (w ramach systemu STIR),
- znaczenie utworzenia Systemu Informacji Finansowej (SInF) służącego gromadzeniu informacji o kontach bankowych,
- rolę centralnych rejestrów podatkowych,
- funkcjonowanie systemu SENT w praktyce,
- systemy monitorowania (śledzenia) wyrobów akcyzowych i tytoniowych,
- wady i zalety mechanizmu podzielonej płatności,
- kasy rejestrujące on-line,
- charakterystykę JPK i JPK_VAT,
- cele i założenia krajowego systemu faktur elektronicznych (KSeF).

Książka jest przeznaczona dla doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, sędziów, a także pracowników administracji skarbowej i księgowych. Zainteresuje również przedstawicieli nauki oraz studentów prawa i administracji.

Paweł Szymanek – doktor nauk prawnych; radca prawny, doradca podatkowy; habilitant Uniwersytetu Warszawskiego; recenzent naukowy „Biuletynu Instytutu Studiów Podatkowych”; były pracownik Biura Reformy Systemu Podatkowego, Departamentu Podatków Pośrednich i Departamentu Podatków Bezpośrednich w Ministerstwie Finansów; specjalista z 25-letnim doświadczeniem z zakresu prawa: gospodarczego, cywilnego, rodzinnego, spadkowego, podatkowego, celnego, karnego, karnego skarbowego, egzekucyjnego, windykacyjnego, ubezpieczeń społecznych, dewizowego, finansowego, oraz związanych z tym procedur prawnych.



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

