

# DORADZTWO PODATKOWE

## BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



### W NUMERZE:

- **ZASADY USTALANIA REGUŁ NIEPREFERENCYJNEGO POCHODZENIA TOWARÓW NA POTRZEBY CELNO-PODATKOWE W UE**
- **EWOLUCJA ANALIZY DANYCH NADSYŁANYCH PRZEZ PODATNIKÓW ORGANOM W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATKACH DOCHODOWYCH**
- **WYKORZYSTANIE DOWODÓW ZGROMADZONYCH W TOKU POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO W POSTĘPOWANIU KARNYM SKARBOWYM**



NR 4

## KONFERENCJA UW

### dr Krzysztof Radzikowski

Dobra wiara *à rebours* – uwagi o konstrukcji podatku akcyzowego w świetle orzecznictwa..... 4

## ROZPRAWY I DYSERTACJE

### prof. dr hab. Gertruda Uścińska

Młodzi pracownicy na rynku pracy i w ubezpieczeniach społecznych ..... 8

### prof. SGH dr hab. Ewa Gwardzińska, dr Jakub Chowaniec

Zasady ustalania reguł niepreferencyjnego pochodzenia towarów na potrzeby celno-podatkowe w UE ..... 13

### dr Paweł Szymanek

Ewolucja analizy danych nadsyłanych przez podatników organom w podatku od towarów i usług oraz podatkach dochodowych ..... 21

### Dominika Wróblewska

Moment rozpoczęcia korzystania z pomocy publicznej w formie zwolnienia z podatku dochodowego z tytułu realizacji nowej inwestycji ..... 27

### dr Agnieszka Sobiech, Maciej Sobiech

Prosta spółka akcyjna – o potencjalnych atrybutach nowej spółki kapitałowej ..... 36

### dr Mariusz Charkiewicz

Opinia z zakresu badań poligraficznych w postępowaniu podatkowym ..... 41

### dr Maria Supera-Markowska

Hiszpański system podatkowy – ogólna charakterystyka z uwzględnieniem najnowszych rozwiązań (wprowadzonych w 2021 r.) i specyficznych cech ..... 46

## ARTYKUŁY I STUDIA

### Katarzyna Wawrzonkiewicz

Wydawanie duplikatów świadectw i legitymacji szkolnych przez placówki oświatowe a opodatkowanie podatkiem od towarów i usług ..... 54

### dr Joanna Kiszka

Wypłata należności z tytułu prawa do użytkowania programu komputerowego a podatek u źródła ..... 56

### Barbara Głowacka

Ulepszenie nieruchomości a pierwsze zasiedlenie ..... 63

### Małgorzata Słomka

Opodatkowanie akcji w ramach programu motywacyjnego ..... 65

### Karolina Karaś

Opodatkowanie nieruchomości osoby prowadzącej działalność gospodarczą – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19).. 67

### Mariusz Kuśmierczyk

Wykorzystanie dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego w postępowaniu karnym skarbowym ..... 70

### Maciej Jendraszczyk

Wydanie interpretacji ogólnej sprzecznej z posiadaną interpretacją indywidualną wskazującą na zwolnienie transakcji z VAT ..... 73

### Aleksandra Szczęsny

Skutki podatkowe zawarcia umowy barterowej ..... 76

## UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

### Mariusz Kuśmierczyk

Przepisy o odpowiedzialności karnej w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych ..... 78

## DZIAŁ PUBLICYSTYCZNY

### prof. dr hab. Witold Modzelewski

Emerytura jest opodatkowana wyżej niż część wyrobów akcyzowych ..... 81

### dr Dariusz Maciej Grabowski

Dlaczego rząd nie chce oszczędności i inwestycji polskich przedsiębiorców ..... 82

## PODATKI DLA KSIĘGOWYCH

### Agata Strocka

Podatki w praktyce. Usługi pośrednictwa a podatek u źródła ..... 84

# Opinia z zakresu badań poligraficznych w postępowaniu podatkowym

## Opinion on polygraph research in tax proceedings

dr Mariusz Charkiewicz

Doktor nauk prawnych, adwokat, Asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000-0001-9363-988X

### Streszczenie

Opracowanie dotyczy problematyki użyteczności badań poligraficznych i możliwości ich zastosowania w postępowaniach podatkowych. Profesjonalne badania poligraficzne mogą stanowić cenną pomoc w wyjaśnianiu stanu faktycznego sprawy podatkowej. Niepokojące jest jednak to, że w rzeczywistości niedoceniany przez organy podatkowe jest ich potencjał dowodowy. W artykule podjęto próbę ustalenia mocy dowodowej badań poligraficznych na gruncie postępowania podatkowego oraz ukazania przydatności przeprowadzenia tego rodzaju dowodu w celu prawidłowego ustalenia przez organ podatkowy stanu faktycznego konkretnej sprawy.

**Słowa kluczowe:** wariograf, poligraf, badania poligraficzne, dowód, opinia biegłego, postępowanie podatkowe.

### Abstract

The article describes the issues of usefulness of polygraph research and the possibility of their application in tax proceedings. Professional polygraph research can be a valuable help in clarifying the facts of a tax case. However, tax authorities often underestimate their potential as evidence. The article attempts to establish the probative value of polygraph research in tax proceedings and to show the usefulness of this type of evidence in order to properly clarify a specific case by the tax authorities.

**Keywords:** polygraph, polygraph examination, proof, expert auditor's opinion, tax procedure.

## 1. UWAGI WSTĘPNE

Badania poligraficzne określane są mianem metody detekcji kłamstwa, a ich powszechne wprowadzenie i stosowanie w praktyce śledczej poprzedziło szereg badań podstawowych, odkryć, wynalazków i dyskusji<sup>1</sup>. W literaturze wyróżnia się kilka głównych obszarów, w których poligraf znajduje najczęściej zastosowanie, tj. w procedurach kadrowych, procedurze karnej, badaniach osób udzielających właściwym organom pomocy w czynnościach operacyjno-rozpoznawczych, procedurach terapeutycznych oraz nadzorze prewencyjnym<sup>2</sup>.

W świetle regulacji prawa podatkowego i wynikających z nich konsekwencji podatkowych, które w ściśle określonych sytuacjach zależą od subiektywnych okoliczności, zasadne wydaje się rozważenie możliwości wykorzystania tego rodzaju dowodu także w szeroko rozumianych procedurach podatkowych. Dotyczy to w szczególności przypadków, gdy niezbędne jest zbadanie świadomości podatnika co do określonych zdarzeń. Najczęściej potrzeba ta ujawnia się w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług, gdzie w pewnych wypadkach organ podatkowy jest zobowiązany ustalić, czy podatnik działał w dobrej wierze i z należytą starannością.

Celem artykułu jest wykazanie możliwości przeprowadzenia dowodu z badań poligraficznych na gruncie prawa podat-

kowego, ustalenie ich mocy dowodowej i ukazanie ich przydatności w toku weryfikacji rzetelności rozliczeń podatkowych podatników we wspomnianych przypadkach.

## 2. DEFINICJA WARIOGRAFU (POLIGRAFU)

Zgodnie z definicją słownikową wariograf oznacza urządzenie rejestrujące nieświadome reakcje osoby przesłuchiwanej na zadawane pytania, pozwalające wnioskować o jej prawdomówność<sup>3</sup>. Dlatego też wariograf nazywany jest potocznie „wykrywaczem” lub „detektorem” kłamstw.

W orzecznictwie wariograf (poligraf) definiuje się jako urządzenie, które rejestruje zmiany fizjologiczne w organizmie człowieka, występujące wraz ze zmianami emocjonalnymi wywołanymi przez zadawane w trakcie badania tzw. pytania krytyczne, a także przez okazanie badanemu różnych przedmiotów, fotografii itd. Wspomniane zmiany fizjologiczne to zmiany oddychania, elektrycznego przewodnictwa skóry oraz zmiany ciśnienia krwi i częstotliwości pulsu<sup>4</sup>.

Do polskiej kultury prawniczej nazwę „wariograf” wprowadził prof. Paweł Horoszowski w 1963 r. przy sporządzeniu opinii z badań w sprawie prowadzonej przez Prokuraturę Wojewódzką w Olsztynie o zabójstwo<sup>5</sup>. Co ciekawe, nazwa „wariograf” jest terminologią charakterystyczną wyłącznie dla języka polskiego, gdyż w innych językach powszechnie sto-

sowana jest nazwa „poligraf”. W literaturze wyjaśnia się, że pojęcia te są w zasadzie synonimami i nie jest ważne, czy dane badanie nazwiemy „poligraficznym” czy „wariograficznym”, byleby było ono wykonane zgodnie z regułami sztuki<sup>6</sup>. W związku z tym w artykule powyższe nazewnictwo będzie stosowane zamiennie, bez szkody dla merytorycznej wartości jego treści.

### 3. ISTOTA I CEL BADAŃ POLIGRAFICZNYCH

Współcześnie badania poligraficzne polegają na obserwacji i rejestracji fizjologicznych korelatów emocji, w szczególności: zmian w pracy układu krążenia (zmian ciśnienia krwi, zmiany tętna), zmian przewodnictwa elektrycznego skóry (odruch skórno-galwaniczny), zmian w pracy układu oddechowego (zmian częstotliwości i głębokości oddechów, zmian w proporcji czasu trwania wdechu i wydechu)<sup>7</sup>.

Badanie poligraficzne służy przede wszystkim do pozyskiwania nowych, istotnych informacji dla toczącego się postępowania<sup>8</sup>. W orzecznictwie wskazuje się, że celem opinii biegłego poligrafera jest weryfikowanie wartości dowodowej oświadczeń badanej osoby<sup>9</sup>. Wyjaśnia się przy tym, że ekspertyza wariograficzna (poligraficzna) służy do ujawnienia i zabezpieczenia śladów emocjonalnych określonych zdarzeń w psychice badanego, a więc do ustalenia istnienia u niego wiedzy (bądź stwierdzenia jej nieistnienia) o realiach danego zdarzenia<sup>10</sup>. Badania te pozwalają zatem na ocenę reakcji badanego i często przyczyniają się do przełamania różnych zaprzeczeń, których dokonują osoby badane (najczęściej sprawcy przestępstw)<sup>11</sup>. Dzięki takim badaniom możliwa jest detekcja kłamstwa, która faktycznie łączy się z detekcją zmian emocjonalnych towarzyszących kłamstwu. Podkreślić bowiem należy, że – poza zauważalnymi symptomami werbalnymi i niewerbalnymi – kłamstwu towarzyszą również takie zmiany emocjonalne, których nie można dostrzec „gołym okiem”<sup>12</sup>.

Zaznaczyć jednakże należy, że w opinii z badań poligraficznych nie można używać stwierdzeń wskazujących wprost, czy badany kłamał, czy nie kłamał. Biegły, dysponujący wiadomościami specjalnymi w zakresie kryteriów diagnostycznych przy badaniach psychofizjologicznych oraz reprezentatywnych danych statystycznych dla różnych populacji, może ocenić, czy zapisy reakcji badanego przy pytaniach krytycznych (relewantnych) są takie, jak zwykle występujące u osób odpowiadających szczerze lub nieszczerze<sup>13</sup>. To jednak do organu rozstrzygającego, zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów, należy wyciągnięcie dalej idących wniosków z przedłożonej mu opinii co do stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy.

Podobnie wypowiada się na ten temat orzecznictwo – badanie poligraficzne nie może być podstawą do wyciągania wprost na jego podstawie wniosków co do wiarygodności danej osoby. Wariograf nie jest – wbrew stereotypowym opiniom – probierzem prawdomówności czy wykrywaczem kłamstw<sup>14</sup>. Wynik badania wariograficznego dowodzi wyłącznie tego, jakie były reakcje badanej osoby na zadawane jej pytania. Nie można go uznawać za dowód sprawstwa czy winy i trzeba traktować z dużą dozą ostrożności. Dowód z opinii biegłego przeprowadzającego badanie za pomocą wariografu jest dowodem o charakterze pomocniczym, po-

średnim (czy też uzupełniającym) i nie może zastępować samodzielnych dowodów<sup>15</sup>.

Na marginesie wypada również zauważyć, że wariograf ma w pewnym stopniu walor prewencyjny o charakterze zarówno indywidualnym (bo pomaga powstrzymać się konkretnemu badanemu od pewnych zachowań w przyszłości), jak i generalnym (bo odstrasza szeroki zbiór osób od naruszania rozmaitych reguł i obowiązków)<sup>16</sup>.

### 4. DOWÓD Z BADAŃ POLIGRAFICZNYCH W ŚWIETLE PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ<sup>17</sup>

Dopuszczenie dowodu z opinii biegłego z zakresu poligrafii jest domeną postępowań karnych. Stosownie do art. 192a § 2 k.p.k.<sup>18</sup> w celu ograniczenia kręgu osób podejrzanych lub ustalenia wartości dowodowej ujawnionych śladów za zgodą osoby badanej biegły może również zastosować środki techniczne mające na celu kontrolę nieświadomych reakcji organizmu tej osoby. Przy czym w art. 199a k.p.k. ponownie podkreślono, że stosowanie w czasie badania przez biegłego środków technicznych mających na celu kontrolę nieświadomych reakcji organizmu badanej osoby możliwe jest wyłącznie za jej zgodą.

Na tle przywołanych regulacji należy zwrócić uwagę na to, że podstawowym warunkiem przeprowadzenia badań poligraficznych jest zgoda osoby badanej. Ponadto w orzecznictwie podkreśla się, że – poza zgodą osoby badanej – dla dopuszczenia dowodu z opinii biegłego poligrafera konieczne jest spełnienie jeszcze innych warunków formalnych, takich jak brak bezpośredniego związku badania z czynnością przesłuchania badanej osoby (badanie nie może być substytutem przesłuchania – zakaz z art. 171 § 5 pkt 2 k.p.k.) i pouczenie badanej osoby o tym, że złożone wobec biegłego oświadczenia mogą stanowić dowód (wyłączenie stosowania art. 199 k.p.k. wobec oskarżonego)<sup>19</sup>.

Ordynacja podatkowa nie zawiera przepisów wprost odwołujących się do dowodu z opinii biegłego poligrafera, jednakże dowód taki jest dopuszczalny na podstawie przepisów regulujących zasady ogólne postępowania podatkowego oraz postępowania dowodowego w sprawach podatkowych (rozdział 11 ww. ustawy). Zgodnie z art. 122 przywołanej ustawy w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zasadę tę dopełnia art. 187, stanowiący, że organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Jako dowód w postępowaniu podatkowym należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej). Na gruncie postępowania podatkowego obowiązuje więc zasada otwartego systemu środków dowodowych<sup>20</sup>. Przykładowy katalog dowodów zawiera art. 181 wspomnianej ustawy. Zgodnie z tym przepisem dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbo-

wej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

W toczącym się postępowaniu podatkowym możliwe jest dopuszczenie opinii biegłego wariografera na podstawie art. 197 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że w przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami w celu wydania opinii. Analiza powyższego przepisu prowadzi do wniosku, że przesłanką do powołania biegłego w postępowaniu podatkowym jest sytuacja, gdy organ do wyjaśnienia stanu faktycznego potrzebuje zasięgnąć wiadomości specjalnych, czyli takich, które pozostają poza wiedzą i doświadczeniem pracowników organów podatkowych<sup>21</sup>. W tym trybie organ podatkowy może sam powołać biegłego z zakresu badań wariograficznych. Mając jednakże na uwadze ukształtowaną praktykę stosowania dowodu z wariografu, konieczne wydaje się uzyskanie zgody osoby badanej na przeprowadzenie tego typu badań.

O przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego wariografera na podstawie art. 188 Ordynacji podatkowej może wnioskować również strona postępowania podatkowego. Zgodnie z przywołanym przepisem żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.

Możliwość żądania przeprowadzenia dowodu jest podstawową gwarancją procesową<sup>22</sup>. W orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że jeżeli strona zgłasza dowód, to w świetle omawianej regulacji organ podatkowy może nie uwzględnić wniosku, gdy żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony. Jeżeli jednak strona przedstawia dowód, który ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, przy czym jest zgłoszony na tezę dowodową odmienną, taki dowód powinien być dopuszczony. Sformułowanie „chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem”, użyte w art. 188 Ordynacji podatkowej, należy bowiem rozumieć w ten sposób, że odnosi się wyłącznie do sytuacji, gdy żądanie przeprowadzenia dowodu dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony<sup>23</sup>.

Co więcej, strona może na własny koszt zlecić przeprowadzenie przez biegłego badań wariograficznych i sporządzenie z nich opinii, a następnie przedstawić je organowi podatkowemu, jeżeli przedmiotem takiego dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy. Przypomnieć bowiem należy, że w świetle art. 180 Ordynacji podatkowej jako dowód w postępowaniu podatkowym należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Trzeba przy tym zaznaczyć, że przez możliwość przyczynienia się do wyjaśnienia sprawy w rozumieniu przywołanego przepisu należy rozumieć prawdopodobieństwo (a nie pewność) wpłynięcia danego dowodu na wyjaśnienie stanu faktycznego<sup>24</sup>. W związku z powyższym organ podatkowy ma ograniczoną możliwość odmowy włączenia do akt sprawy określonego materiału jeszcze przed zapoznaniem się z jego treścią. Organ może ocenić, czy dany materiał przyczyni się do wyjaśnienia sprawy oraz ewentualnie w jakim stopniu, w zasadzie dopiero po jego dokładnej analizie<sup>25</sup>.

Gromadząc materiał dowodowy, organ podatkowy nie może więc pominąć dowodów przedstawionych przez stronę postępowania<sup>26</sup>.

Ponadto dowód z opinii biegłego poligrafera, niezależnie od sposobu, w jaki został włączony w poczet materiału dowodowego, powinien być traktowany jak każdy inny dowód. W Ordynacji podatkowej przyjęto bowiem zasadę równej mocy środków dowodowych (wyjątek stanowią tylko księgi podatkowe i dokumenty urzędowe – art. 193 i 194). Przywołana ustawa nie wprowadziła hierarchii mocy dowodowej poszczególnych środków dowodowych i w postępowaniu podatkowym wszystkie środki dowodowe mają taką samą wagę i moc<sup>27</sup>. Niedopuszczalne jest zatem stosowanie formalnej teorii dowodów przez twierdzenie, że daną okoliczność można udowodnić wyłącznie określonymi środkami dowodowymi. Decydujące bowiem jest wykrycie prawdy materialnej, aby czynności podatnika zostały opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech<sup>28</sup>. Wobec tego nawet fakt, że opinia biegłego wariografera została sporządzona jako opinia prywatna, nie umniejsza jej mocy dowodowej i nie może zostać pominięta przez organ podatkowy.

Warto zaznaczyć, że organ podatkowy jest zobowiązany w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy (art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej). Przez wyczerpujące rozpatrzenie całego materiału dowodowego należy rozumieć ustosunkowanie się przez organ podatkowy do każdego dowodu bądź grupy dowodów jednorodnych i dokonanie ich oceny we wzajemnym ze sobą powiązaniu. Obowiązkiem organu jest nie tylko wskazanie, na podstawie jakich dowodów ustalono stan faktyczny sprawy, lecz także odniesienie się do dowodów, którym odmówiono wiarygodności<sup>29</sup>. To zaś oznacza, że organ nie może pominąć żadnego dowodu, lecz zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów, wyrażoną w art. 191 Ordynacji podatkowej, ocenia na podstawie całego zebranego w sprawie materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona<sup>30</sup>.

## 5. UŻYTECZNOŚĆ BADAŃ POLIGRAFICZNYCH NA GRUNCIE PRAWA PODATKOWEGO

Choć nie wypracowano dotychczas jednoznacznego stanowiska co do dowodowej roli ekspertyzy z badań poligraficznych, to niewątpliwie może być ona pomocnym narzędziem przy ustalaniu stanu faktycznego konkretnej sprawy. Jak wynika bowiem z analiz i rozmaitych badań naukowych przeprowadzonych w XX i XXI w., badania poligraficzne mają bardzo wysoką i prawdopodobnie najlepiej zbadaną wartość diagnostyczną w stosunku do innych metod wykorzystywanych w kryminalistyce. Wskaźnik dokładności badań poligraficznych utrzymuje się nawet na poziomie 90%<sup>31</sup>.

Z uwagi na charakter regulacji prawa podatkowego i wynikających z nich obowiązków – organy podatkowe opierają zasadniczo swoje ustalenia na zgromadzonej przez siebie dokumentacji, która uzupełniana jest oświadczeniami uczestników postępowania i świadków (np. w toku przesłuchania). Nierzadko zdarzają się jednak sprawy podatkowe, w szczególności na gruncie podatku od towarów i usług, w których organ podatkowy na podstawie zgromadzonej przez siebie dokumentacji nie jest w stanie wskazać podatnikowi, w jaki sposób naruszył on bezpośrednio przepisy prawa podatko-

wego (np. w przypadku karuzeli podatkowej). Organ zobowiązany jest wówczas wykazać, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie podatkowym. Z orzecznictwa TSUE wynika bowiem, że jeżeli podatnik nie popełnił przestępstwa, to można mu odmówić prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko w przypadku udowodnienia na podstawie obiektywnych przesłanek, że podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że dokonane przez niego transakcje wiążą się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu<sup>32</sup>. Takiego podatnika uznaje się wówczas za współnika w tym przestępstwie, niezależnie od tego, czy uzyskuje on korzyści z dalszej sprzedaży owych towarów lub świadczenia usług w ramach dokonywanych przez siebie transakcji<sup>33</sup>.

W tego typu sprawach organy podatkowe wkraczają w sferę psychiczną (świadomość) podatnika, która niewątpliwie pozostaje poza ich wiedzą i doświadczeniem, a nie zawsze okoliczności te można ustalić na podstawie zgromadzonych dokumentów czy nawet zeznań świadków. To właśnie w takich sytuacjach dopuszczenie dowodu z opinii biegłego z zakresu badań poligraficznych wydaje się najbardziej zasadne. Mając na uwadze specyfikę i skuteczność badań wariograficznych, takie badanie może się okazać niezwykle pomocnym źródłem dowodowym w zakresie ustalenia, czy podatnik działał w dobrej wierze i z należytą starannością, a w konsekwencji czy miał świadomość co do jego udziału w oszustwie podatkowym.

Wskazać przy tym należy, że upływ czasu w badaniu wariograficznym nie powinien stanowić problemu dla dokładności badania i jego wiarygodności. Nie ma żadnych dowodów naukowych wspierających tezę, że badanie poligraficzne zawsze staje się bezwartościowe wraz z upływem czasu. Upływ czasu nie jest przeszkodą, o ile pytania testowe nie dotyczą jakichś pobocznych kwestii dotyczących weryfikowanego zdarzenia, które mogły zostać przez badanego w łatwy sposób przeoczone lub zapomniane (wówczas przeprowadzenie badania byłoby problematyczne nawet w krótkim czasie od zdarzenia)<sup>34</sup>. Upływ czasu może zatem stanowić problem tylko w przypadku źle przeprowadzonych badań.

## 6. WNIOSKI

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, badania wariograficzne przy obecnym stanie nauki mogą niewątpliwie stanowić ważny dowód w każdym przypadku, gdy toczące się postępowanie dowodowe wymaga ustalenia stanu świadomości uczestnika postępowania. Wariograf pozwala odtworzyć stan świadomości badanego co do okoliczności stanowiących przedmiot zainteresowań organów podatkowych. Dzięki analizie nieświadomych reakcji badanego na zadawane mu pytania można ustalić, czy podatnik miał świadomość, że uczestniczył w oszustwie podatkowym, czy może został jednak oszukany i mimo że dochował należytej staranności, bez własnej woli został „wciągnięty” w przestępczy proceder. Badania poligraficzne przeprowadzane są przez wykwalifikowane do tego osoby (biegłego), a wskaźnik ich dokładności plasuje się na wysokim poziomie (90%). Nie sposób zatem odmówić opinii z takich badań wiarygodności. Bagatelizowanie takiego dowodu stanowi niewątpliwie naruszenie zasad

postępowania podatkowego, a w szczególności swobodnej oceny dowodów, prawdy obiektywnej czy zaufania do organów podatkowych.

### Przypisy

- 1 J. Widacki, *Badania poligraficzne w Polsce*, Kraków 2014, s. 15.
- 2 M. Gołaszewski, *Użyteczność badań poligraficznych w ograniczaniu recydywy wśród sprawców przestępstw przeciwko wolności seksualnej*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 12.
- 3 *Wariograf*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/wariograf;2579568.html>, dostęp: 22.04.2021.
- 4 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2015 r., I KZP 25/14, LEX nr 1621318.
- 5 J. Widacki, *Poligraf czy wariograf?*, „Problemy Kryminalistyki” 2016, nr 4.
- 6 Tamże.
- 7 J. Widacki, *Badania poligraficzne w Polsce*, dz. cyt., s. 15-16.
- 8 M. Gołaszewski, *Użyteczność badań poligraficznych...*, dz. cyt.
- 9 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 26 lutego 2015 r., II AKA 318/14, LEX nr 1665816.
- 10 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2015 r., I KZP 25/14, dok. cyt.
- 11 M. Gołaszewski, *Użyteczność badań poligraficznych...*, dz. cyt.
- 12 J. Widacki, *Badania poligraficzne w Polsce*, dz. cyt., s. 15-16.
- 13 M. Gołaszewski, *Użyteczność badań poligraficznych...*, dz. cyt.
- 14 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r., V ACa 709/16, LEX nr 2471035.
- 15 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2015 r., I KZP 25/14, dok. cyt.
- 16 M. Gołaszewski, *Użyteczność badań poligraficznych...*, dz. cyt.
- 17 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 18 Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 534, dalej: k.p.k.
- 19 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2015 r., I KZP 25/14, dok. cyt.
- 20 Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 11 października 2010 r., I FPS 1/10, LEX nr 603396.
- 21 H. Dzwonkowski, *Biegły w postępowaniu podatkowym*, ABC, LEX/el. 2020.
- 22 H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Legalis/el. 2020, art. 188.
- 23 Wyroki NSA: z dnia 21 listopada 2014 r., II FSK 2661/14, LEX nr 1591812; z dnia 7 lutego 2018 r., II FSK 628/16, LEX nr 2448848.
- 24 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2009 r., III SA/Gd 324/08, LEX nr 485886.
- 25 P. Pietrasz, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el. 2020, art. 188.
- 26 B. Dauter, w: S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019, art. 187.
- 27 Wyrok NSA z dnia 27 października 2017 r., II FSK 2748/15, LEX nr 2396948.
- 28 Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 11 października 2010 r., I FPS 1/10, dok. cyt.
- 29 Wyrok NSA z dnia 1 marca 2019 r., I FSK 678/17, LEX nr 2676083.
- 30 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 października 2017 r., V SA/Wa 2860/16, LEX nr 2439542.
- 31 Zob. więcej w: M. Gołaszewski, P. Markowicz, J. Jastrzębska, *Postępowanie w sprawach poligraficznych w Polsce oraz ich użyteczność w służbach i innych obszarach działalności*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2018, nr 10.
- 32 Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:373, LEX nr 1165797.
- 33 Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel v. Belgia i Belgia v. Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:174, LEX nr 187186.
- 34 M. Gołaszewski, *Przesłuchanie biegłego z zakresu badań poligraficznych (wariograficznych) w postępowaniu jurysdykcyjnym – tryb, najczęściej zadawane pytania i prawidłowe odpowiedzi*, <http://ptbp>.

org.pl/M.\_Golaszewski\_-\_Przesluchanie\_bieglego\_z\_zakresu\_badan\_poligraficznych.pdf, s. 19, dostęp: 8.12.2020.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Dauter B., w: S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Dzwonkowski H., *Biegły w postępowaniu podatkowym*, ABC, LEX/el. 2020.
- Dzwonkowski H., Gorąca-Paczuska J., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Legalis/el. 2020.
- Gołaszewski M., *Użyteczność badań poligraficznych w ograniczaniu rezydencji wśród sprawców przestępstw przeciwko wolności seksualnej*, „Prokuratura i Prawo” 2016, nr 12.
- Gołaszewski M., Markowicz P., Jastrzębska J., *Postrzeżenie badań poligraficznych w Polsce oraz ich użyteczność w służbach i innych obszarach działalności*, „Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego” 2018, nr 10.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Legalis/el. 2020.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el. 2020.
- Pietrasz P., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el. 2020.
- Widacki J., *Badania poligraficzne w Polsce*, Kraków 2014.
- Widacki J., *Poligraf czy wariograf?*, „Problemy Kryminalistyki” 2016, nr 4.

##### Źródła internetowe

- Gołaszewski M., *Przesłuchanie biegłego z zakresu badań poligraficznych (wariograficznych) w postępowaniu jurysdykcyjnym – tryb, najczęściej zadawane pytania i prawidłowe odpowiedzi*, [http://ptbp.org.pl/M.\\_Golaszewski\\_-\\_Przesluchanie\\_bieglego\\_z\\_zakresu\\_badan\\_poligraficznych.pdf](http://ptbp.org.pl/M._Golaszewski_-_Przesluchanie_bieglego_z_zakresu_badan_poligraficznych.pdf), dostęp: 8.12.2020.

*Wariograf*, w: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/wariograf;2579568.html>, dostęp: 22.04.2021.

##### Akty prawne

- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 534.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

##### Orzecznictwo

- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 stycznia 2015 r., I KZP 25/14, LEX nr 1621318.
- Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 11 października 2010 r., I FPS 1/10, LEX nr 603396.
- Wyrok NSA z dnia 1 marca 2019 r., I FSK 678/17, LEX nr 2676083.
- Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r., II FSK 628/16, LEX nr 2448848.
- Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2014 r., II FSK 2661/14, LEX nr 1591812.
- Wyrok NSA z dnia 27 października 2017 r., II FSK 2748/15, LEX nr 2396948.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r., V ACa 709/16, LEX nr 2471035.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 26 lutego 2015 r., II AKa 318/14, LEX nr 1665816.
- Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Axel Kittel v. Belgia i Belgia v. Recolta Recycling SPRL, ECLI:EU:C:2006:174, LEX nr 187186.
- Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében Kft v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:373, LEX nr 1165797.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2009 r., III SA/Gd 324/08, LEX nr 485886.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 października 2017 r., V SA/Wa 2860/16, LEX nr 2439542.