

Łódź, 19.02.2026 r.

dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ

Uniwersytet w Łodzi

Wydział Prawa i Administracji

Katedra Prawa Podatkowego

### **Recenzja**

**rozprawy doktorskiej Pana mgr. Wojciecha Miastkowskiego nt.: *Wykorzystanie w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego*, Katowice 2025, napisanej pod kierunkiem Pani Prof. dr hab. Jadwigi Glumińskiej-Pawlic, prof. Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach.**

1. Recenzowana praca Pana mgr. Wojciecha Miastkowskiego została poświęcona wykorzystywaniu w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego w polskim stanie prawnym. Autor pracy słusznie uzasadnia potrzebę analizy w tym zakresie doniosłością tej problematyki oraz brakiem tak kompleksowego ujęcia tego zagadnienia w piśmiennictwie podatkowym. Zatem już w tym miejscu należy wskazać, że zarówno dobór tematu rozprawy, jak i sposób jego zaprezentowania uprawniają do stwierdzenia, iż mamy do czynienia z rozprawą doktorską, która powinna stanowić podstawę do dopuszczenia Pana mgr. Wojciecha Miastkowskiego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora nauk prawnych.

Odnosząc się do struktury pracy, należy podnieść, że na pozytywną ocenę zasługuje czytelnie sporządzony spis treści oraz struktura rozprawy. Praca składa się z pięciu rozdziałów: rozdział pierwszy (s. 15–62), rozdział drugi (s. 63–181), rozdział trzeci (s. 82–127), rozdział czwarty (s. 128–188), rozdział piąty (s. 189–237) oraz wstępu (s. 6–15) i podsumowania (s. 238–245). Ciekawe jest także uwzględnienie badań ankietowych takich jak: badania pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej, czy

badania ankietowe doradców podatkowych. Przeprowadzone badania zostały opatrzone wnioskami (s. 246–292). Na końcu rozprawy zamieszczono bibliografię, wykaz aktów prawnych, innych źródeł oraz wykaz orzecznictwa. Jeśli chodzi o konstrukcję pracy, to jest ona odpowiednia do zaprezentowania dość rozbudowanej problematyki pod kątem stawianych celów badawczych oraz w perspektywie sformułowanych hipotez. Prowadzone przez Doktoranta rozważania zostały pogrupowane w klarowne bloki tematyczne, choć w niektórych miejscach analiza poruszanych zagadnień nie była nieodzowna dla zasadniczego nurtu prowadzonych rozważań.

Oceniając podjętą problematykę, należy w pierwszej kolejności odnieść się pozytywnie do uzasadnienia dokonanego wyboru. Autor wyjaśnia, że *„w literaturze przedmiotu rozmaicie klasyfikowano prawo podatkowe – jako część prawa administracyjnego, jako część prawa cywilnego czy wreszcie jako element prawa finansowego, stanowiącego odrębną dziedzinę obok prawa cywilnego, karnego i administracyjnego. (...) w literaturze wyróżnia się trzy rodzaje takich związków: funkcjonalne (polegające na wspomaganiu działania norm prawa podatkowego przez normy innych dziedzin – np. prawa karnego skarbowego i prawa egzekucji administracyjnej), strukturalne (opierające się na odsyłaniu przez przepisy prawa podatkowego do przepisów innych gałęzi prawa, zapożyczając tym samym charakterystycznych dla tych gałęzi elementów, pojęć, definicji), podstawowe (przejawiające się w ten sposób, że zaistnienie stosunku prawnego na gruncie innej dziedziny prawa, wywołuje skutki na gruncie prawa podatkowego). Niezależnie od powyższego, ważnym zagadnieniem z zakresu prawa podatkowego jest problematyka autonomicznego i samodzielnego charakteru gałęzi prawa. Największe wątpliwości i kontrowersje budzić może zwłaszcza zakres i charakter wspomnianej autonomii (s. 6).* Wyszczególnione opisy przedmiotu badań, problemów badawczych oraz wskazanie hipotez z wyszczególnieniem problematyki poszczególnych rozdziałów (s. 11–13) sprawia, że praca od samego początku jawi się jako uporządkowana i przejrzysta.

2. Z punktu widzenia konstrukcji pracy zdecydowanie bardziej pozytywny odbiór pracy mógłby zostać osiągnięty poprzez zamieszczenie w każdym rozdziale wprowadzenia oraz wniosków, w których to Autor wskazałby, co będzie przedmiotem zainteresowania w danym fragmencie pracy, dlaczego jest to istotne dla zasadniczych celów pracy, a następnie na końcu rozdziału, jakie cząstkowe wnioski z prowadzonych w

danej części pracy badań wynikają. Dzięki temu zabiegowi zakres prowadzonych rozważań byłby jasno nakreślony, a praca na każdym etapie byłaby przejrzysta i spójna, Doktorant pokazałby, co chce w określonej części rozprawy wykazać. Ponadto taki układ pracy pozwoliłby na sformułowanie wniosków częściowych dotyczących poszczególnych analizowanych w pracy zagadnień.

3. Przechodząc do oceny sformułowania przez Doktoranta celu (głównego) rozprawy, należy podnieść, że jest on sprecyzowany w sposób oczywisty prowadzący się do ważnego zagadnienia z zakresu prawa podatkowego, jakim jest autonomiczność i samodzielny charakter tej gałęzi. Przy tym, jak wyjaśnia, pod rozwagę zostały poddane postulaty *de lege ferenda* odnoszące się do zagadnienia, możliwości stosowania i wykorzystania na potrzeby postępowania podatkowego dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym. W szczególności Doktorant stawia pytanie, czy powinny zostać do polskiego systemu prawnego (podatkowego) wdrożone inne środki czy też poszczególne przepisy do treści Ordynacji podatkowej, odnośnie do wykorzystywania w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego. Jednocześnie Praca Autora skupia się na postępowaniu karnym ogólnym, prowadzonym pod nadzorem prokuratora, nie zaś postępowaniu w sprawie o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, prowadzone pod rządami Kodeksu karnego skarbowego (s. 11). Takie ujęcie problematyki, bez szerszego jej uzasadnienia, może zastanawiać, zwłaszcza że to właśnie w sprawach, gdy zarówno postępowanie podatkowe, jak i karne skarbowe prowadzone jest przez organy KAS, tytułowa problematyka staje się standardem działania.

Ponadto Doktorant sformułował w pracy pięć tez pozwalających – w Jego ocenie – zrealizować zasadniczy cel pracy. Pierwsza wiąże się ze wskazaniem, iż zasadniczo nie ma przeszkód prawnych, by organ podatkowy wykorzystał w ramach prowadzonego postępowania dowody zgromadzone w toku postępowania karnego. Z tak postawionej tezy Autor wywodzi tezę drugą, stwierdzając, że nie istnieją formalne przeszkody co do wykorzystania poszczególnych dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z trzecią tezą, dopuszczalność, prawidłowość i legalność dowodu z punktu widzenia postępowania karnego nie jest równoznaczna z dopuszczalnością, prawidłowością i legalnością wykorzystania tego dowodu w postępowaniu podatkowym.

W postawionej tezie czwartej Autor przyjmuje, że choć wprowadzie sam fakt wykorzystania dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym nie

stanowi naruszenia gwarancji procesowych podatnika, to w określonych przypadkach ryzyko takiego naruszenia może zaistnieć. Z kolei teza piąta dotyczy kwestii wykorzystywania przez organy podatkowe dowodów pochodzących z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym, pomimo możliwości przeprowadzenia tożsamego lub podobnego dowodu bezpośrednio w postępowaniu podatkowym.

Nadto, w pracy tej pochyłono się nad kwestią rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika i na korzyść oskarżonego, na gruncie odpowiednio postępowania podatkowego i karnego.

Wskazane tezy zostały sformułowane w czytelny i klarowny sposób. Dotykają one zagadnień, które dotychczas w literaturze przedmiotu były analizowane i w tym zakresie tematyka poruszana przez Doktoranta nie ma pionierskiego charakteru, lecz nie zmienia to faktu, że prowadzone rozważania są potrzebne zarówno z punktu widzenia teorii prawa, jak i praktyki. Na marginesie wydaje się jednak, iż Doktorant, formułując określone wnioski (w zakresie stawianych pięciu hipotez), w szerszym zakresie powinien wskazywać na prezentowane w piśmiennictwie poglądy w zakresie poruszanych w pracy zagadnień, szczególnie w zakresie np. kwestii bezpośredniości w gromadzeniu materiału dowodowego oraz możliwych odstępstw. Prowadzone w tym zakresie badania w obszarze prawa podatkowego oraz prezentujące je publikacje to nie tylko efekt ostatnich lat, ale problematyka ta w literaturze analizowana była już przeszło dekadę temu. W bibliografii tej prezentowano poglądy, z którymi konwenują przedstawione w recenzowanej pracy hipotezy, stąd pewna rzetelność naukowa wymagałaby odwołania się również do tych publikacji, szczególnie jeśli praca miałaby się ukazać drukiem.

4. W pracy posłużono się przede wszystkim metodą prawno-dogmatyczną, co jest oczywiste z uwagi na przyjęty tytuł oraz charakter pracy. Jak wyjaśnia Autor, analizą zostały objęte akty prawne, regulacje wprowadzone ustawowo oraz dorobek literatury, przede wszystkim w zakresie prawa podatkowego, prawa konstytucyjnego, prawa cywilnego, prawa karnego oraz prawa administracyjnego. Na uwagę zasługuje rzetelna i rozbudowana analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, sądów powszechnych i sądów administracyjnych. Na szczególną uwagę zasługuje zawarcie w pracy badań ankietowych (s. 246–292), w celu zobrazowania badanego zagadnienia na tle doświadczeń przedstawicieli praktyki – pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej oraz doradców podatkowych. Całość pracy dopełnia

rys historyczny zawarty w poszczególnych rozdziałach, który pozwala prześledzić zmiany i ewolucje omawianego zagadnienia. Jak sam zresztą Doktorant wskazał, uzupełniającą zastosowaną metodą badawczą była metoda historyczno-prawna badania prawa, w celu przedstawienia genezy i ewolucji wybranych instytucji prawnych oraz metod statystycznych. Część pierwotnych założeń (z pewnymi zmianami) została przeniesiona do współczesnych norm prawnych, co też uzasadnia wykorzystanie tej metody badawczej dla pełnego zrozumienia kształtu uregulowania tematu pracy. Sam sposób wykorzystania ankiet, jako uzupełniającej w dysertacji metody statystycznej, daje możliwość porównania formalnej możliwości korzystania z omawianego zagadnienia w praktyce, a faktycznego jego zastosowania. Również wybór grupy ankietowanych jest na tyle różnorodny (a jednocześnie jak najbardziej zasadny, biorąc pod uwagę omawiane regulacje), że pozwala na prześledzenie wykorzystywania zagadnienia z różnych perspektyw. Natomiast wydaje się, iż metodologia prowadzonych badań w zakresie sformułowanych pytań, jak również doboru pracowników organu (154 osoby) oraz doradców podatkowych (133 osoby) wymagałaby szerszego uzasadnienia i wyjaśnienia czy np. pytania skierowano do osób dysponujących stosowną wiedzą i doświadczeniem w zakresie udzielanych odpowiedzi.

Co ważne z punktu widzenia metodologii prowadzonych badań, opracowanie ma charakter interdyscyplinarny. Jak zasadnie wywodzi Doktorant, zagadnienie wykorzystywania w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego w polskim stanie prawnym kształtują nie tylko normy z zakresu prawa podatkowego, lecz również innych aktów prawnych.

5. Struktura pracy została uporządkowana w sposób przemyślany i odpowiadający zamierzeniom Doktoranta określonym we wstępie. Zamieszczone w nim zostały elementy niezbędne dla omówienia zawartości merytorycznej pracy, przede wszystkim uzasadnienie wyboru problematyki, celu pracy, postawionych tez oraz metod badawczych, przedmiotu badań, celu badań, zawartości poszczególnych rozdziałów.

Rozdział pierwszy pracy jest oparty na rozważaniach związanych z zagadnieniem ogólnych zasad prawa podatkowego. Autor przeprowadza swoje rozważania poprzez metodę od ogółu do szczegółu, korzystając uzupełniająco z literatury, orzecznictwa oraz innych aktów prawnych. W tym rozdziale Autor podjął próbę ukazania samej sytuacji podatnika w postępowaniu podatkowym oraz przedstawił wpływ na tą sytuację zasad ogólnych postępowania i zawartych w nich gwarancji procesowych. W rzeczonym

rozdziale Autor dokonał skrupulatnego przedstawienia podstaw, wyjaśnienia i omówienia zagadnień, które są niezbędne w celu pełnego zrozumienia tematu pracy. Autor w rozdziale pierwszym słusznie podkreślił, iż do analizy gwarancji procesowych nie jest wystarczające wzięcie pod uwagę jedynie treści przepisów prawa podatkowego. Niezbędna jest także analiza poziomu przestrzegania przepisów. Choć teza ta już od wielu lat rezonuje w literaturze podatkowej, to w ostatnim okresie ujawnia się ze szczególną ostrością. W związku tym Autor wskazuje też na szereg naruszeń gwarancji procesowych w postępowaniu podatkowym, jednocześnie zaznaczając, że opisane w rozdziale pierwszym kwestie zostaną szerzej poruszone na dalszym etapie pracy. Można więc odnieść wrażenie, iż rozdział pierwszy jest swego rodzaju szkieletem, na którym w dalszej części pracy Autor bazuje, poprzez rozwinięcie zagadnienia.

Rozdział drugi rozprawy zatytułowany „Problematyka dowodu” Autor poświęca m.in. przedstawieniu uregulowań, roli stanu faktycznego w procesie stosowania prawa, uporządkowaniu pojęcia dowodu, ocenie dowodów. Całość dopełnia ukazanie postępowania dowodowego w kontekście przeszłości i teraźniejszości. Nawiązanie do historycznego rozwoju wykorzystania w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego uwidocznilo zmiany w podejściu ustawodawcy do jej regulacji w związku ze zmianą uwarunkowań ustrojowych. Doktorant w tym rozdziale przybliżył również rys historyczny zmian zachodzących w systemie podatkowym w ujęciu państw europejskich. Rozdziały pierwszy i drugi sprawiają wrażenie pewnego rodzaju wprowadzenia do dalszej części pracy.

W rozdziale trzecim Autor akcentuje, iż postępowanie dowodowe jest jednym z najistotniejszych etapów procedury podatkowej. Ten rozdział jest swego rodzaju rozwinięciem kwestii omówionych w poprzednich rozdziałach pracy. Autor w sposób spójny przechodzi z ogólnego omówienia przepisów, wskazania tła historycznego do rozważań na temat dowodów znanych w procedurze podatkowej. Ponownie Autor uzupełnia rozważania o orzecznictwo sądów administracyjnych oraz literaturę i akty prawne, co łączy się w wyczerpujące omówienie zagadnienia. Szeroko omówiony udział strony postępowania podatkowego w postępowaniu dowodowym jest kontynuacją rozdziału pierwszego pracy. Autor płynnie przechodzi do stwierdzenia, że pomimo przepisów gwarantujących stronie jej udział w postępowaniu oraz ogólnych zasad postępowania podatkowego, pozycja strony jest słabsza, gdy może ona co najwyżej wnieść o przeprowadzenie konkretnych dowodów czy podjęcie określonych czynności. Następnie Autor omawia środki dowodowe w postępowaniu podatkowym, całość

uzupełnia licznymi odwołaniami do literatury i prowadzone rozważania ilustruje przykładami z orzecznictwa.

Z kolei w rozdziale czwartym Autor nawiązuje do szeregu odrębności względem postępowania podatkowego. Rozdział ten, pomimo że zdaje się być najbardziej odrębnym, finalnie jest swego rodzaju łącznikiem między zagadnieniami omówionymi w rozdziale pierwszym i drugim a rozdziałem piątym. Zanim rozpocznie rozważania dotyczące dowodów i postępowania dowodowego właściwych w procedurze karnej, Autor koncentruje się na kwestiach ogólnych – celu i istocie postępowania karnego, aby stworzyć pewnego rodzaju wprowadzenie. Pierwsza część rozdziału piątego to syntetyczne przedstawienie zagadnienia zawartego w rozdziałach pierwszym, drugim i czwartym, uzupełnionego o rozbudowany rys historyczny. Analiza treści art. 181 o.p. z punktu widzenia cezury: 13.11.1997 r., 1.01.2003 r., 1.09.2005 r., 6.05.2006 r., została uzupełniona o treść orzecznictwa. Autor nakreśla tym samym spór sprowadzający się do wątpliwości, czy na gruncie Ordynacji podatkowej obowiązuje zasada bezpośredniości, czy też jej przeciwieństwo – zasada pośredniości. Doktorant płynnie przechodzi do drugiej części rzeczzonego rozdziału, w której omawia organy prowadzące postępowanie karne, uwzględniając organy postępowania przygotowawczego. Interesujące i bardzo trafne – choć może tak jak to już padło: niezbyt pionierskie – są spostrzeżenia Doktoranta w zakresie wątpliwości dotyczących stosowania art. 181 o.p.

Rozdział piąty odnosi się więc do ukazania istoty problemu opisywanego w pracy. Autor w pierwszej kolejności omawia podobieństwa i różnice między postępowaniem podatkowym a karnym, następnie przedstawia ogólną dopuszczalność dowodu pochodzącego z postępowania karnego. Taka podstawa sprawia, że kolejne zagadnienia, takie jak sprzeczność dowodu z prawem, warunki wykorzystania dowodów w postępowaniu podatkowym, okoliczności oceny dowodów z postępowania karnego przez organ podatkowy, naruszenie zakazów dowodowych oraz ryzyka związane z wykorzystywaniem przez organy podatkowe dowodów z postępowania podatkowego, tworzą spójną całość, w pełni wyczerpującą zagadnienie pracy. Warto także wspomnieć opisaną kwestię tzw. „owoców zatrutego drzewa”.

Bardzo ważne z punktu widzenia badań jest zakończenie pracy, w którym Autor jasno wykazał, iż aktualne wykorzystywanie w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego w polskim stanie prawnym jest w pewnym zakresie niespójne. Wnioski z dokonanej analizy pozwalają pozytywnie zweryfikować postawione we wstępie pracy tezy badawcze. W konsekwencji, sposób

wykorzystywania w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego w polskim stanie prawnym ukazuje budzące wątpliwości praktyki w zakresie zapewnienia ochrony praw i interesów podatnika. Trafnie Autor zaakcentował, iż analizowane w ramach pracy zagadnienie powinno być rozważane nie tylko pod kątem niewątpliwej efektywności i pożyteczności z punktu widzenia sprawności prowadzenia postępowań podatkowych, ale też z szerszej perspektywy, uwzględniając bezpieczeństwo prawne podatnika. Badania przeprowadzone przez Doktoranta doprowadziły do przedstawienia zasługujących na uznanie postulatów *de lege ferenda*. Oczywiście z niektórymi z nich można dyskutować, np. pewnego rodzaju zbieżność z analogicznymi rozwiązaniami przewidzianymi w procedurze karnej – lecz w żadnej mierze nie zmienia to pozytywnej oceny całokształtu uwag pod adresem przyszłego ustawodawcy. Z tych sformułowanych w pracy niewątpliwie postulat o rozważeniu modyfikacji art. 187 o.p. w taki sposób, aby nakazywał organom w toku postępowania podatkowego badać i uwzględniać okoliczności świadczące zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść strony postępowania – na wzór art. 4 k.p.k., może jawić się jako propozycja dość ciekawa, choć nie wolna od wątpliwości.

6. W pracy umiejętnie wykorzystano literaturę przedmiotu oraz powołano bogate orzecznictwo, w tym sądów administracyjnych (146 wyroków NSA i 111 wyroków WSA), sądów powszechnych, w tym Sadu Najwyższego (27 orzeczeń) oraz Trybunału Konstytucyjnego (9 wyroków). Świadczy to o zdolności Doktoranta do prowadzenia samodzielnych badań naukowych, choć pominięto kilka zagadnień, które wymagałyby szerszego poruszenia w kontekście badań prowadzonych na potrzeby rozprawy, szczególnie z większym uwzględnieniem orzecznictwa TSUE.

7. Autor wywiązał się także z określonego przedmiotu badań, odnosząc się do tytułowych zagadnień koniecznych dla wyprowadzenia wniosków, wykazując się nie tylko znajomością unormowań prawno-podatkowych, ale też wiedzą z zakresu regulacji konstytucyjnych, administracyjnych, cywilnych i karnych. Warto również podkreślić odniesienie rozważań Doktoranta do poprzednio obowiązujących regulacji prawnych, które stanowią bazę dla dokonywania porównań w stosunku do zmieniających się przepisów prawa. Zaletą pracy jest także stałe wnioskowanie Autora i stawianie jasno sformułowanych zastrzeżeń, problemów – wraz z propozycjami ich rozstrzygnięcia, co świadczy o znajomości problematyki tak w sensie teoretycznym, jak i praktycznym. Autor

proceeds to considerations regarding the introduction of modifications to existing regulations, e.g., on p. 243, referring to art. 187 of the Code of Criminal Procedure. Appropriate are the Author's observations on legal problems in connection with the use of tax evidence in criminal proceedings and the issue of the effectiveness of using this type of evidence. Interesting is also the support of hypotheses mentioned in previous survey studies, which gives a more „practical” image of the work.

During the analysis of individual issues, the Doctorant correctly identifies phenomena, which may raise objections, and points to potential areas, in which an intervention by the legislator would be appropriate (p. 234). Indicated areas were specifically mentioned, and the Doctorant used these examples of court judgments in administrative proceedings. The same is justified by the statement that the Doctorant used a proper methodology in the conducted research.

If it comes to the formal side of the work, it does not raise any larger objections. It is worth to emphasize at the same time, that the work was redacted in a very careful, in principle free of typos and linguistic slipshodness.

The doctoral dissertation was written in a communicative language, quotations in Polish were used appropriately. Applied citations and graphs are clear and readable.

Summing up, the above comments and doubts in no way diminish the unequivocally positive assessment of the merit of the reviewed work. Considering the size of the reviewed work, the indicated minor shortcomings cannot have a significant impact on its evaluation, and their mention in the work is a consequence of the function, which the reviewer fulfills in the process of the scientific promotion.

Taking into account the indicated arguments, I recognize that **Pan mgr. Wojciech Miastkowski** has fully met the main goal set by himself, showing the use of tax evidence in criminal proceedings. In my opinion, the work titled „*Wykorzystanie w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego*” meets the requirements resulting from the provisions on degrees of scientific titles, constituting an original solution to a scientific problem and demonstrating general theoretical knowledge of **Pana mgr. Wojciecha Miastkowskiego**, and also the ability to independently conduct scientific work, in connection with which I propose its acceptance and allowing for its public defense, i.e., for further activities in the doctoral process. The reviewer knows at least a few

opracowań, w których tematyka ta – i to w ujęciu zbliżonym do zaprezentowanej przez Doktoranta – była przedstawiana. Niemniej jednak należy wskazać, że zarówno dobór tematu rozprawy, jak i sposób jego zaprezentowania uprawniają do stwierdzenia, iż mamy do czynienia rozprawą doktorską, która powinna stanowić podstawę do dopuszczenia do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia naukowego doktora nauk prawnych.

Łódź, 19.02.2026 r.

dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ

