

dr hab. Marek Kopyściański,
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgra Wojciecha Miastkowskiego, „Wykorzystanie w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego”
Katowice 2025 r., str. 312**

1. Uwagi dotyczące wyboru tematu, przedmiotu badań, problemu badawczego i metody rozprawy

Przedmiotem recenzowanej rozprawy doktorskiej jest analiza możliwości wykorzystania na potrzeby postępowania podatkowego dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym. Autor już we wstępie zaznacza przy tym, mając do tego oczywiste prawo w ramach swobody prowadzenia badań naukowych, że badania prowadzone są także z perspektywy sytuacji procesowej strony postępowania i zasadniczo abstrahują od tych postępowań przygotowawczych, które prowadzone są przez finansowy organ procesowy.

Powyższe zagadnienia nie spotkały się dotychczas z tak kompleksowym, monograficznym opracowaniem, w konsekwencji już sam wybór tematu zasługuje na uznanie. Tym bardziej, że zaproponowany układ pracy pozwolił Doktorantowi na uchwycenie istoty badanej problematyki.

Autor we wstępie pracy wskazał, że przedmiotem badań jest analiza możliwości wykorzystania na potrzeby postępowania podatkowego dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym. Przy tak ujętym przedmiocie badań wskazano, że problemem badawczym jest ustalenie czy dopuszczalne jest wykorzystanie dowodów pochodzących z procedury karnej w toku postępowania podatkowego, a jeśli tak, to w jakim zakresie, w jakim trybie, pod jakimi warunkami i z jakimi ograniczeniami. Zagadnienia objęte przedmiotem badań są przedmiotem licznych kontrowersji, które dostrzec można zarówno w doktrynie, jak i orzecznictwie, lecz chyba największe wątpliwości budzi stosowanie przepisów art. 181 o.p.

w praktyce organów podatkowych. Podjęcie próby uporządkowania tych zagadnień, zajęcie własnego stanowiska, stanowi już samo w sobie o samodzielności naukowej, a w konsekwencji zasługuje na aprobatę.

W następstwie Doktorant przyjął na potrzeby prowadzenia badań naukowych poniższe tezy/hipotezy:

1. zasadniczo nie ma przeszkód prawnych, by organ podatkowy wykorzystał w ramach prowadzonego postępowania dowody zgromadzone w toku postępowania karnego;
2. nie istnieją formalne przeszkody, co do wykorzystania poszczególnych dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym;
3. dopuszczalność, prawidłowość i legalność dowodu z punktu widzenia postępowania karnego nie jest równoznaczna z dopuszczalnością, prawidłowością i legalnością wykorzystania tego dowodu w postępowaniu podatkowym;
4. choć wprawdzie 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;
5. organy podatkowe wykorzystują w postępowaniu podatkowym dowody pochodzące z postępowania karnego, pomimo możliwości przeprowadzenia tożsamego lub podobnego dowodu bezpośrednio w postępowaniu podatkowym.

W ramach prowadzonych badań wykorzystano przede wszystkim metodę dogmatyczno-prawną, która pozwoliła na analizę treści aktów prawnych regulujących badaną problematykę oraz wyjaśnienie wzajemnych relacji pomiędzy nimi. Tą metodą przeprowadzono także analizę literatury przedmiotu, zarówno z zakresu prawa podatkowego, jak i karnego prawa procesowego, szeroko analizując przy tym orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Sądu Najwyższego, sądów powszechnych oraz administracyjnych. Jedynie pomocniczo zastosowano metodę historyczno-prawną, głównie w celu przedstawienia genezy i ewolucji poszczególnych instytucji prawnych, a w konsekwencji ich osadzenia w aktualnych realiach systemu prawa.

Niewątpliwym walorem recenzowanej pracy doktorskiej jest wykorzystanie metody statystycznej poprzez zaprezentowanie badań ankietowych odnoszących się do badanej problematyki. Oczywiście przyjęta próba badawcza jest zbyt mała, aby wyciągać z wyników

ankiet uniwersalne wnioski, niemniej jednak można pokusić się o stwierdzenie, że mogą one ukazywać pewną tendencję.

W realizacji zamierzonych celów rozprawy pomocne stały się niewątpliwie rozważania ogólne, poświęcone m.in. zasadom ogólnym postępowania podatkowego, a także problematyce samych dowodów, zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i postępowaniu karnym. W ocenie recenzenta pozwoliło to w następstwie sformułować w transparentny sposób wnioski *de lege lata*, jak i *de lege ferenda*. Istotna dla oceny wartości rozprawy stała się także wnikliwa analiza judykatury w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego, sądów powszechnych, a nade wszystko sądów administracyjnych.

Biorąc pod uwagę wymogi stawiane rozprawom doktorskim, zarówno problem badawczy rozprawy, jak i przedstawioną metodykę badań, należy uznać za poprawnie sformułowane. Tworzą one łącznie spójną teoretycznie formułę naukową, która pozwala Autorowi wykazać się niezbędną wiedzą teoretyczną i znajomością warsztatu badawczego.

Recenzowana praca doktorska zawiera stan prawny obowiązujący na dzień 20 października 2025 r.

2. Układ i język rozprawy

Rozprawa składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów, podsumowania, w którym zawarte są wnioski z przeprowadzonych badań. Praca została także wzbogacona o załącznik w postaci badań ankietowych pracowników/funkcjonariuszy KAS oraz doradców podatkowych, który to załącznik zwieńczony został ciekawymi wnioskami.

W końcowej części pracy znajdują się następujące wykazy: bibliografia, wykaz aktów prawnych oraz wykaz cytowanych orzeczeń. W wykazie cytowanych orzeczeń dokonano także klasyfikacji powołanych w pracy judykatów. Mianowicie dokonano wyróżnienia na wykorzystane w pracy orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości UE, Sądu Najwyższego, sądów powszechnych, Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych.

Drobnym mankamentem pracy jest brak wykazu skrótów.

Uszeregowanie rozdziałów jest prawidłowe, podział treści jest logiczny i czytelny. Umożliwia dokładne prześledzenie toku rozumowania Autora. W rezultacie przyjęty układ, porządkując tok prowadzonych rozważań, ułatwia lekturę opracowania.

Pan mgr Wojciech Miastkowski zapoznał się rzetelnie z literaturą przedmiotu, dokonując trafnego wyboru pozycji mających najistotniejsze znaczenie w badanym dorobku myśli prawniczej. Wykaz cytowanej literatury obejmuje ponad 223 pozycje wydane drukiem.

W rozprawie szeroko wykorzystano również orzecznictwo sądowe, w tym 9 orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, 2 wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, 27 orzeczeń Sądu Najwyższego, 40 orzeczeń sądów powszechnych, 146 orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, 111 orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych.

3. Treść i wnioski rozprawy

Przechodząc do oceny wartości treści zawartych w recenzowanej rozprawie należy podkreślić, że praca przedstawia bardzo dobry poziom merytoryczny, a rozważania Doktoranta cechuje klarowność i precyzja. Autor nie wykazuje obaw przed rozważaniami o charakterze polemicznym.

Jak już wspomniano recenzowana rozprawa składa się ze wstępu, pięciu sześciu rozdziałów, podsumowania oraz załącznika.

We wstępie Autor przedstawił rudymenarne informacje dotyczące przedmiotu badań oraz hipotez badawczych, poprzedzając to uwagami wprowadzającymi o charakterze systemowym. W istocie we wstępie określono także zakres materiału badawczego oraz informacje o strukturze i treści pracy. Wskazano też na przyjęte metody badawcze.

W ramach pierwszego rozdziału Doktorant, w oparciu o dorobek doktryny prawa podatkowego, dokonał omówienia zasad ogólnych postępowania podatkowego, aby na ich tle przedstawić sytuację strony w postępowaniu podatkowym. Rozdział pierwszy kończą dość syntetyczne rozważania na temat gwarancji procesowych w postępowaniu podatkowym. Rozdział ten ma charakter systematyzujący, zapewne zgodnie z zamierzeniem samego Autora.

W rozdziale pierwszym zawarte są jednak także pewne elementy inspirujące do podjęcia polemiki, która jednak w najmniejszym stopniu nie wpływa na bardzo wysoką ocenę całej pracy. Autor posługuje się w nim terminem „zasada prawdy obiektywnej”, choć trochę zamiennie z terminem „zasad prawdy materialnej”. Trzeba przy tym przyznać, że część przedstawicieli doktryny traktuje te terminy jako synonimiczne. Podobne stanowiska można także dostrzec w judykatach sądów administracyjnych. W konsekwencji z samego faktu posługiwania się terminem „prawda obiektywna” nie sposób uczynić Doktorantowi zarzutu. Sporządzającemu niniejszą opinię wydaje się jednak, że pojęcie prawdy obiektywnej ma charakter pewnego reliktu przeszłości i być może należy zrewidować dotychczasowe zapatrywania na tę kwestię. Termin „prawda obiektywna” powinien być obecnie wypierany przez pojęcie prawdy materialnej, jako dostatecznie wyrażające nakaz dążenia do ustalenia stanu jak najbardziej zgodnego z rzeczywistym stanem rzeczy. „Dotarcie” do prawdy obiektywnej wymagałoby bowiem od organu podatkowego ścisłej współpracy z absolutem, co wydaje się przedsięwzięciem nierealizowalnym. Z tych też względów recenzent zwraca się z prośbą do Doktoranta o rozważenie tych uwag, zwłaszcza w przypadku podjęcia decyzji o publikacji monografii opartej na niniejszej rozprawie doktorskiej, co *nota bene* jest rekomendowane.

Podkreślić jednak raz jeszcze należy, że powyższe uwagi mają charakter jedynie uwag polemicznych i nawet jeżeli nie okażą się dla Autora przekonujące, to nie zmieni to ogólnej oceny pracy.

Rozdział drugi poświęcony został problematyce dowodu, w ramach którego omówiono podstawowe zagadnienia związane z dowodami w postępowaniu podatkowym, dokonując przy tym ustaleń/rozróżnień pomiędzy takimi zagadnieniami jak dowód, źródło dowodowe, środek dowodowy. Ponadto Autor zwraca w nim uwagę na znaczenie procesu oceny dowodów, jako tej części postępowania, która w przypadku procedury podatkowej w istocie wieńczy nałożony na organ obowiązek dowodzenia, poprzedzając bezpośrednio rozstrzygnięcie i tym samym załatwienie sprawy podatkowej. Rozdział ten nie jest przesadnie rozbudowany, gdyż pełni rolę wprowadzenia do głównej problematyki.

W rozdziale trzecim omówione zostały zagadnienia związane z gromadzeniem dowodów w postępowaniu podatkowym, poprzez omówienie poszczególnych środków dowodowych, co zostało poprzedzone uwagami ogólnymi odnoszącymi się do samego pojęcia

dowodu w postępowaniu podatkowym, sprzeczności dowodu z prawem, czy też „ciężaru dowodu” w postępowaniu podatkowym. Autor wskazuje przy tym, że katalog dowodów przewidzianych w prawie podatkowym jest katalogiem otwartym, słusznie podkreślając specyfikę postępowania podatkowego w tym zakresie. „Otwartość” katalogu jest jednak ograniczona art. 180 o.p., tj. przydatnością dowodu do wyjaśnienia sprawy i niesprzecznością z prawem. Ponadto organy podatkowe, jak wszystkie organy władzy publicznej, działają na podstawie i w granicach prawa. Tym samym „poszukiwanie” dowodów nie wymienionych w Ordynacji podatkowej musi odpowiadać normom zawartym w przepisach art. 7 Konstytucji RP oraz art. 120 o.p. Z takim poglądem nie sposób się zresztą nie zgodzić.

W tym miejscu recenzent pragnie wyrazić pewien niedosyt odnoszący się do poruszonej w rozdziale trzecim problematyki „ciężaru dowodu” w postępowaniu podatkowym. Doktorant posługuje się terminem „ciężar dowodu” w postępowaniu podatkowym, dostrzegając przy tym rozbieżne stanowiska wyrażane w doktrynie i orzecznictwie odnośnie poprawności posługiwania się tym terminem na potrzeby procedury podatkowej. Autor wiernie przy tym referuje te rozbieżne stanowiska. Niemniej jednak Doktorant dość powściągliwie podchodzi do wyrażenia własnego stanowiska w tej materii, a jest ona, w ocenie recenzenta, ogromnie istotna z perspektywy badanej problematyki. Faktycznym podłożem wyrażonego powyżej niedosytu jest głębokie przekonanie recenzenta, że Doktorant nie tylko ma swój pogląd na wyżej opisaną kwestię, ale wyraziłby go w bardzo ciekawy sposób. Świadczą o tym rozważania prowadzone w całej pracy, które prezentują bardzo wysoki poziom.

W opinii sporządzającego niniejszą recenzję, posługiwanie się terminem „ciężar dowodu” w postępowaniu podatkowym jest błędem, oczywiście poza przypadkami, gdy ustawodawca wprost odwołuje się do tego terminu (np. art. 25g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), nakładając w określonych sytuacjach ciężar dowodzenia na stronę postępowania. Dyktowane jest to zresztą najczęściej interesem fiskalnym państwa. Pojęcie ciężar dowodu jest właściwe dla postępowań o charakterze kontradiktoryjnym, gdzie spór pomiędzy stronami rozstrzygany jest przez niezależny, najczęściej niezawisły organ. W postępowaniu podatkowym to na organie podatkowym ciąży obowiązek dowodzenia, a nieudowodnionym twierdzeniem strony nie można przypisać skutku podobnego do określonego w art. 6 Kodeksu cywilnego. Nie zwalnia to bowiem organu z obowiązku dowodzenia i wypełnienia dyspozycji norm zawartych choćby w art. 122 o.p. i art. 187 o.p. i innych. Nie oznacza to przy tym obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego w

„nieskończoność” oraz podejmowania wykraczających poza możliwości organu działań. Na poziomie normatywnym (niezależnie od tego, że zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie termin „ciężar dowodu” jest wręcz nadużywany) nic nie uzasadnia jednak przypisywania stronie postępowania podatkowego ciężaru dowodu, a w konsekwencji udowodnienia faktu, z którego wywodzi skutki prawne, tym bardziej, że w Ordynacji podatkowej brak analogicznej do art. 6 k.c. regulacji, na co zresztą zwraca uwagę sam Doktorant. Oczywiście czymś zupełnie innym jest to, że bierność strony postępowania może przynieść dla niej negatywne konsekwencje i utrudnić organowi ustalenie faktów. Taka konstatacja jest jednak całkowicie irrelevantna na poziomie wykładni ww. przepisów prawa.

Podobną do rozdziału trzeciego rolę pełni rozdział czwarty, który wszakże odnosi się do dowodów w postępowaniu karnym. Oprócz omówienia środków dowodowych przeanalizowano w nim także m.in. zasady postępowania dowodowego w procesie karnym, kluczowe domniemania stanowiące podstawę procedury karnej.

Najistotniejszym z punktu widzenia przedmiotu badań i problemu badawczego jest jednak niewątpliwie rozdział piąty, który wieńczy cały wysiłek badawczy Doktoranta. Zaprezentowano w nim rozważania poświęcone porównaniu postępowań podatkowego i karnego, biorąc za podstawę cel obu rodzajów postępowań. Nie bez znaczenia jest też rys historyczny ukazujący kształtowanie się przepisów Ordynacji podatkowej, które zostały poddane gruntownej analizie w ich aktualnym brzmieniu w ramach rozprawy doktorskiej. Niezwykle ciekawe i wartościowe są też rozważania zawarte na stronie 204 i nast. odnoszące się do problematyki bezpośrednio dowodów. Na bardzo wysoką ocenę zasługują także rozważania zawarte w punkcie 5. rozdziału piątego, w którym Autor prezentuje rozważania dotyczące możliwości dokonywania przez organy podatkowe dowodów z pozyskanych z postępowania karnego, która to możliwość, a w zasadzie konieczność, wynika z art. 191 o.p.

W recenzowanej dysertacji w sposób bardzo rzetelny i kompleksowy zostały przedstawione pytania oraz próby odpowiedzi na te pytania wynikające z wątpliwości interpretacyjnych występujących w ramach analizowanej problematyki. Doktorant dowiódł, że posiada pełną umiejętność formułowania problemu badawczego i pytań badawczych, a także weryfikacji postawionych hipotez. Wykonane przez Autora badania i ich opracowanie jest jak najbardziej właściwe i świadczy o dojrzałości naukowej Doktoranta, jak i o bardzo dobrej

znajomości literatury i orzecznictwa. Dysertacja imponuje szerokością spojrzenia oraz jakością stawianych tez i wniosków.

W podsumowaniu pracy dokonano celnych uogólnień, a także zweryfikowano postawione we wstępie tezy/hipotezy, co uczyniono w następujący sposób:

1. Teza pierwsza została zweryfikowana częściowo pozytywnie, tj. przyjęto, że nie ma przeszkód prawnych, co do wykorzystania dowodów z postępowania karnego, pod warunkiem uzyskania zgody właściwego organu prowadzącego postępowanie karne, z zastrzeżeniem tezy trzeciej;
2. Teza druga także została zweryfikowana częściowo pozytywnie, tj. przyjęto, że na gruncie aktualnie obowiązującego stanu prawnego nie ma formalnych przeszkód, co do wykorzystania dowodów z postępowania karnego, również niezakończonego, z zastrzeżeniem tezy trzeciej;
3. Teza trzecia została zweryfikowana pozytywnie, tj. przyjęto, że dowód dopuszczalny w toku postępowania karnego może jednocześnie nie być dopuszczalny w postępowaniu podatkowym;
4. Teza czwarta została zweryfikowana pozytywnie, tj. przyjęto, że w praktyce, w pewnych sytuacjach może dojść do naruszenia gwarancji procesowych strony postępowania w związku z wykorzystaniem dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym, m.in. w związku z naruszeniem zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym;
5. Teza piąta została zweryfikowana pozytywnie, tj. przyjęto, że organy podatkowe chętnie korzystają z dowodów pochodzących z postępowania karnego, co potwierdziło przeprowadzenie badań ankietowych.

Przeprowadzone badania skłoniły Autora do sformułowania w podsumowaniu zawartym w rozprawie doktorskiej postulatów *de lege ferenda*, co stanowi oczywisty walor recenzowanej pracy. Doktorant zaproponował m.in. modyfikację art. 187 o.p. w taki sposób, aby nakazywał on organom podatkowym w toku postępowania badać i uwzględniać okoliczności świadczące zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść strony postępowania, na wzór rozwiązań przyjętych już w procedurze karnej (art. 4 k.p.k.). Rozumiejąc intencje Autora odnośnie sformułowania w Ordynacji podatkowej swoistej normatywnej „emfazy”, wydaje się jednak, że taka zmiana byłaby procesowo irrelevantna, przynajmniej w ocenie sporządzającego niniejszą recenzję. Jak bowiem zauważa sam Autor z dyspozycji normy zawartej w przepisie art. 187 § 1 o.p. (zasada oficjalności) wynika w istocie obowiązek nałożony na organ podatkowy takiego prowadzenia postępowania, aby prowadziło ono do zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego. W konsekwencji, mając na

względnie normę zawartą w przepisie art. 180 o.p., organ powinien dopuścić jako dowód wszystko co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem, a tym samym powinien uwzględnić zarówno dowody przemawiające na korzyść jak i niekorzyść strony postępowania.

Ponadto Doktorant wskazał, że w trakcie nowelizacji przepisów kodeksu postępowania karnego zmianie miał ulec przepis art. 168a k.p.k., poprzez przywrócenie mu pierwotnego brzmienia, co miałyby duże znaczenie również dla gromadzonych w toku postępowań podatkowych materiałów dowodowych. Zmiana ta jednak niestety nie weszła w życie, o czym Doktorant, na moment pisania pracy, nie mógł wiedzieć.

W podsumowaniu sformułowano także ciekawe wnioski na tle art. 199 o.p., wskazując na problemy jakie mogą pojawić się w postępowaniu podatkowym, w którym strona nie wyraża zgody na jej przesłuchanie, a złożyła już zeznania w charakterze świadka w postępowaniu karnym. Na tle takiego problemu Autor sformułował kolejny postulat *de lege ferenda*, z którym autor niniejszej recenzji w pełni się utożsamia, takiej zmiany art. 199 o.p., która wprowadzałaby zakaz dowodowy w postaci niedopuszczalności przeprowadzenia dowodu z protokołu zeznań świadka w postępowaniu karnym. Jedyna uwaga, jaką należałoby się podzielić z Doktorantem to ta, że znacznie poprawniej z punktu widzenia techniki prawodawczej, byłoby wprowadzić stosowną zmianę w art. 181 o.p.

Kończąc niniejszą recenzję jej autor wyraźnie wskazuje, że wszelkie uwagi mają jedynie polemiczny charakter. Nie podważają wartości recenzowanej rozprawy, którą oceniam wysoko. W zakończeniu jeszcze raz należy podkreślić, że rozprawa mgra Wojciecha Miastkowskiego jest oparta o bardzo dobrą znajomość literatury i orzecznictwa, a także o solidny warsztat naukowy. Istotnym walorem rozprawy jest także aktualność wielu problemów poruszonych w ramach rozprawy, co powinno skłonić Autora do opublikowania tej pracy.

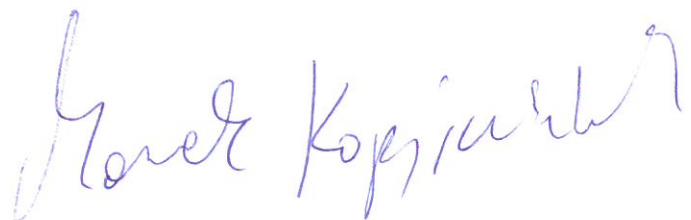
4. Konkluzja

Doktorant wykazał się bardzo dobrą znajomością analizowanej problematyki i niezwykle starannym warsztatem naukowym.

W konkluzji należy tym samym stwierdzić, że przedłożona do recenzji rozprawa doktorska mgra Wojciecha Miastkowskiego, „Wykorzystanie w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego” stanowi oryginalne rozwiązanie ważnego problemu naukowego. Jego Autor wykazał się bardzo dużą wiedzą prawniczą. Wykazał się również umiejętnością samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Tym samym rozprawa doktorska mgra Wojciecha Miastkowskiego spełnia przesłanki określone w art. 187 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Rozprawa wykazuje ogólną, wysoką wiedzę teoretyczną Doktoranta oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Może być zatem przedmiotem dalszych czynności w przewodzie doktorskim.

Jednocześnie wnoszę o uznanie rozprawy doktorskiej za wyróżnioną, uzasadniając swój wniosek przede wszystkim niezwykle wysokim poziomem rozważań prowadzonych w pracy, wnikliwością Autora w poszukiwaniu rozwiązań prawnych w ramach badanej problematyki, a także wykazanym wysokim poziomem znajomości badanych zagadnień.

Wrocław, 27 marca 2026 r.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Marek Kopycki', is written in a cursive style.