

Białystok, 24.01.2026 r.

**dr hab. Sławomir Presnarowicz, prof. UwB**  
**Katedra Finansów Publicznych i Prawa Finansowego**  
**Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku**  
**ul. Mickiewicza 1.**  
**15-213 Białystok**  
**e-mail: [s.presnarowicz@uwb.edu.pl](mailto:s.presnarowicz@uwb.edu.pl)**

### **RECENZJA ROZPARWY DOKTORSKIEJ**

**Pana magistra Wojciecha Miastkowskiego pt. „Wykorzystanie w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących z postępowania karnego”, Katowice 2025, ss. 312, maszynopis, przygotowanej pod kierunkiem naukowym Pani Profesor dr hab. Jadwigi Glumińskiej-Pawlic**

Zagadnienia odnoszące się do wykorzystania dowodów pochodzących z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym, odgrywają znaczącą rolę zarówno na etapie projektowania, stanowienia, jak również stosowania prawa.

Ze wstępu pracy Pana mgr. Wojciecha Miastkowskiego należy wnosić, że „można wyróżnić kilka płaszczyzn, na których zachodzą związki pomiędzy różnymi postępowaniami, prowadzonymi przed organami państwa”. Autor cytując K. Marszałę zauważa, że „związki te uwidaczniają się na następujących płaszczyznach: 1) wzajemny wpływ orzeczeń zapadłych w różnych postępowaniach, 2) wzajemny wpływ postępowań, 3) wpływ ustaleń faktycznych poczynionych przez jeden organ na ustalenia faktyczne dokonywane przez drugi organ<sup>1</sup>. Doktorant podkreśla, że „związki pomiędzy postępowaniem karnym a postępowaniem podatkowym manifestują się na każdej z powyższych płaszczyzn”. Zdaniem autora dysertacji „z punktu widzenia przedmiotu pracy szczególnie istotną rolę, odgrywa płaszczyzna wymieniona w punkcie 3. – a precyzyjniej, możliwość wykorzystania materiału

---

<sup>1</sup> K. Marszał w: K. Marszał (red). *Zarys postępowań przed organami państwa. Część I*, Katowice 1981, s. 40.

dowodowego, zgromadzonego w postępowaniu prowadzonym pod rządami Kodeksu postępowania karnego”. Doktorant wskazuje, że zjawisko posługiwania się przez organy podatkowe materiałami z postępowania karnego, jest często spotykane w praktyce. Organy podatkowe chętnie bowiem sięgają po materiały uzyskane w toku postępowania karnego. W ocenie autora pracy „wykorzystanie materiałów tego rodzaju jest racjonalne z punktu widzenia sprawności i efektywności postępowania podatkowego, ale winno być poddane ocenie także przez pryzmat sytuacji procesowej podatnika i przysługujących mu uprawnień i gwarancji” (s. 8).

W dysertacji Jej Autor podjął próbę analizy możliwości wykorzystania na potrzeby postępowania podatkowego dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym. Wskazał, że „badanie prowadzone będzie także z punktu widzenia sytuacji procesowej podatnika - strony postępowania podatkowego”. W zainteresowaniu Autora znajduje się postępowanie karne ogólne, prowadzone pod nadzorem prokuratora. Nie uczynił zaś przedmiotem badań postępowanie w sprawie o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, prowadzone zazwyczaj przez organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) na podstawie Kodeksu karnego skarbowego (s. 11).

W pracy Doktorant sprecyzował problem badawczy następująco: 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.

Dla wyjaśnienia powyższego problemu badawczego, zdaniem Doktoranta niezbędnym jest przeanalizowanie zagadnień bardziej szczegółowych, a w tym: (1) W jakim trybie – zarówno po stronie organu prowadzącego postępowanie karne, jak i podatkowego – odbywa się dopuszczenie przedmiotowych dowodów? (2) Jakie dowody (uzyskane za pomocą jakich środków dowodowych) zebrane w postępowaniu karnym mogą być wykorzystane w postępowaniu podatkowym? (3) W jakim zakresie możliwe jest wykorzystanie w postępowaniu podatkowym dowodów pochodzących z postępowania karnego i jakim ograniczeniom to wykorzystanie podlega? (4) Czy wykorzystanie dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym jest możliwe do pogodzenia z zasadami postępowania podatkowego, a jeśli tak to pod jakimi warunkami?

W obszarze tego problemu badawczego, Autor pracy sformułował następujące hipotezy badawcze: (1) Zasadniczo nie ma przeszkód prawnych, aby 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 (s. 11-12).

Doktorant w pracy posłużył się przede wszystkim metodą dogmatyczno-prawną, polegającą na analizie treści aktów prawnych regulujących badaną problematykę oraz wyjaśnieniu wzajemnych relacji pomiędzy nimi. W ramach tej metody przeprowadzona została analiza literatury przedmiotu z zakresu prawa podatkowego oraz prawa karnego procesowego, a także poddano analizie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, polskiego - Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, polskich sądów powszechnych oraz polskich sądów administracyjnych. Pomocniczo stosowano metodę historyczno-prawną, między innymi w celu przedstawienia genezy oraz ewolucji wybranych instytucji prawnych oraz metodę statystyczną, bowiem przeprowadzone zostały również badania ankietowe. Ankiety skierowane zostaną do dwóch grup respondentów (doradców podatkowych oraz osób zatrudnionych w organach Krajowej Administracji Skarbowej). Przedmiotem badań były doświadczenia wskazanych grup respondentów, związane z wykorzystaniem w postępowaniach podatkowych dowodów uzyskanych w postępowaniach karnych.

Zastosowane metody badawcze niewątpliwie podnoszą wartość merytoryczną rozprawy. Praca jest więc dobrze przygotowana pod względem metodologicznym, a jej koncepcja jest przemyślana i konsekwentnie podporządkowana założonym celom badawczym.

Struktura dysertacji nie budzi jakichkolwiek zastrzeżeń. Praca składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów oraz podsumowania i załącznika (badania ankietowe) z wnioskami. Doktorant bardzo dobrze dobrał i wykorzystał literaturę, w tym literaturę przedmiotu oraz orzecznictwo sądowe. Wskazuje to na duże zaangażowanie Pana mgr. Wojciecha

Miastkowskiego w realizowany temat pracy oraz umiejętności samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Należy podkreślić, że w przypisach znajdują się skróty, na końcu pracy zamieszczono wykaz aktów prawnych, usystematyzowany wykaz orzeczeń sądowych oraz bibliografię (wykaz literatury). Na wyróżnienie zasługuje fakt, iż praca kończy się podsumowaniem, w którym Doktorant syntetycznie konkluduje swoje rozważania z jednoczesnym wskazaniem postulatów *de lege lata* oraz *de lege ferenda*.

Recenzowana praca Doktoranta, jak to wyżej wskazano, składa się z pięciu rozdziałów.

W pierwszym rozdziale pracy pod tytułem „Sytuacja podatnika w postępowaniu podatkowym – zasady postępowania i gwarancje procesowe” zaprezentowano kompleksowe omówienie sytuacji procesowej podatnika w postępowaniu podatkowym. Przedstawiono i przeanalizowano także gwarancje procesowe podatnika oraz zasady postępowania podatkowego. W tym rozdziale bardzo ciekawe zostały poczynione analizy i rozważania w przedmiocie zapisu zawartego w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Tekst jedn. Dz.U. 2025, poz. 111, z późn. zm.; dalej: O.p.). Uszło jednak uwadze Doktorantowi, że autor niniejszej recenzji nie tylko w 2021 roku<sup>2</sup>, ale również wcześniej - w 2017 roku podnosił w artykule potrzebę dokonania zmiany przez ustawodawcę treści art. 2a O.p.<sup>3</sup> Jest to jednak zrozumiałe, gdyż artykuł ten został opublikowany w sygnalnym numerze nowego dwumiesięcznika. W rozdziale tym Autor pracy nie zdefiniował, jak rozumie pojęcie „postępowanie podatkowe”, czy w znaczeniu wąskim – dział IV O.p. (jurysdykcyjnym), czy w znaczeniu szerokim<sup>4</sup>, obejmującym czynności sprawdzające oraz kontrolę podatkową, jak również kontrolę celno-skarbową. Treść tego rozdziału pracy oraz kolejnych części pracy pozwalają na domniemanie, że Autor Doktoratu „postępowanie podatkowe” utożsamia w znaczeniu wąskim – dział IV O.p. (jurysdykcyjnym). zamiennie ze zwrotem „postępowanie podatkowe” używane jest również określenie „procedura podatkowa” (np. s. 82). Podzielał pogląd Autora Doktoratu, że „dla oceny systemu gwarancji procesowych nie jest wystarczające wzięcie pod uwagę jedynie treści obowiązujących przepisów. Niezbędna jest

---

<sup>2</sup> S. Presnarowicz, *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych*, Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego, 11/2021 (881), s. 29.

<sup>3</sup> S. Presnarowicz, *W razie wątpliwości na korzyść obywatela, czyli dlaczego nie wprowadzono zasady in dubio pro tributario do polskiej ordynacji podatkowej*, Procedury Administracyjne i Podatkowe, 01/2017, s. 14-15.

<sup>4</sup> Zob. P. Pietrasz (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom III Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 706-714 oraz przywołana tam literatura.

także analiza poziomu przestrzegania tychże przepisów. Samo bowiem istnienie – nawet najdoskonalszych – rozwiązań gwarancyjnych, nie zabezpiecza należycie interesów podatnika, w sytuacji gdy nie są one w praktyce respektowane. Trafnie także Autor podał przykłady naruszeń gwarancji procesowych w postępowaniu podatkowym (s. 61-62).

Drugi rozdział pracy, zatytułowany „Problematyka dowodu” poświęcony został ogólnym zagadnieniom związanym z dowodami i dowodzeniem. W pierwszej kolejności omówiono pojęcie dowodu, możliwe klasyfikacje i rodzaje dowodów. Następnie przeanalizowano kwestie związane z oceną dowodów oraz z teoriami dowodowymi. Słusznie w podsumowaniu Doktorant zauważa, że w rozważaniach o dowodach wypada podkreślić panujący wokół pojęcia dowodu semantyczny chaos. W piśmiennictwie proponowano zaprowadzenie w tym zakresie prawnego porządku, poprzez zerwanie z używaniem tego terminu w różnych znaczeniach, pomimo upływu wielu dziesiątek lat od sformułowania sugestii i propozycji zmian, oraz opracowania w tym czasie kilku kompleksowych kodyfikacji w różnych dziedzinach prawa, zgłoszone postulaty nie doczekały się uwzględnienia (s. 81).

W trzecim rozdziale pracy pod tytułem „Dowody i postępowanie dowodowe w procedurze podatkowej” omówiono przebieg postępowania dowodowego przewidzianego przez ustawodawcę w O.p. Dokonano także analizy i scharakteryzowano poszczególne dowody, znane w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowemu. W tym rozdziale Autor Doktoratu nie dokonał podsumowania, ani nie sformułował wniosków *de lege ferenda*. Również w podsumowaniu na końcu pracy, tylko częściowo odnosi się do niektórych środków dowodowych, na przykład przesłuchanie świadków. Należy podzielić pogląd Autora pracy, że jeżeli ma miejsce tego rodzaju opisana sytuacja opierająca się na mechanizmie, w którym od świadka w postępowaniu karnym (będącego zarazem stroną postępowania podatkowego), to organy podatkowe uzyskują niejako „okrężną drogą” samooskarżenie. Fakt, że dowód ten pozyskany został w ramach innej procedury i nie jest sprzeczny z prawem, nie zmienia faktu, że źródło dowodowe jest identyczne. Z punktu widzenia uniknięcia tej niespójności oraz w celu poprawy sytuacji procesowej strony, zdaniem Doktoranta rozważyć można modyfikację art. 199 O. p. w takim kierunku, by w razie skorzystania przez stronę z prawa odmowy zeznań w postępowaniu podatkowym, niedopuszczalne było użycie przez organ dowodu w postaci zeznań złożonych przez stronę w charakterze świadka w innym postępowaniu. Słusznie wywodzi autor Doktoratu, że problem ten nie jest aż tak rażący w przypadku wykorzystania protokołu przesłuchania strony jako podejrzanego w postępowaniu karnym z tej przyczyny, że podejrzany dysponuje prawem do obrony, które może realizować

między innymi składając wyjaśnienia, ale także odmawiając ich złożenia. Przysługuje mu zatem suwerenna decyzja co do udzielania depozycji procesowych (s. 244-245).

W czwartym rozdziale pod tytułem „Dowody i postępowanie dowodowe w procedurze karnej” Doktorant zaprezentował zasady postępowania dowodowego prowadzonego w reżimie ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeksu postępowania karnego (Tekst jedn. Dz. U. 2025, poz. 383; dalej: Kpk). W dalszej kolejności przedstawiono rodzaje dowodów, stosowanych w ramach procesu karnego. W tym rozdziale, podobnie jak w trzecim rozdziale, Autor Doktoratu nie dokonał podsumowania, ani nie sformułował wniosków *de lege ferenda*. Również w podsumowaniu na końcu pracy, tylko częściowo odnosi się do niektórych środków dowodowych, na przykład dopuszczalność dowodu w procedurze karnej (s. 241).

W piątym rozdziale pracy na temat „Wykorzystanie dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym” Doktorant przedstawił warunki i zasady użycia na potrzeby postępowania podatkowego dowodów zebranych w ramach procedury karnej. Ponadto poruszono problematykę rozstrzygania wątpliwości – na korzyść podatnika i na korzyść oskarżonego – na gruncie odpowiednio postępowania podatkowego i karnego. Pomimo informacji Autora we wstępie pracy (s. 13), w rozdziale tym Doktorant nie przedstawił problematyki tzw. „owoców zatrutego drzewa”. Kwestie te zostały zaprezentowane w czwartym rozdziale (s. 153-159).

Wnioski pracy doktorskiej zostało zawarte przez Doktoranta w jej ostatniej części pod tytułem „Podsumowanie”. Zasadniczo podzielałam weryfikację pięciu przedstawionych hipotez (s. 241-242). W procesie stosowania prawa podatkowego, nie jest autorowi niniejszej recenzji postać „samowymiaru podatku”. Natomiast uzasadnienie prawne znajduje zwrot „samoobliczenia podatku” (s. 240), który dokonuje się w wyniku przygotowywania deklaracji podatkowej przez podatnika lub inny podmiot.

Na szczególne wyróżnienie zasługują badania ankietowe oraz wynikające z nich wnioski (246-292). Wnioski te, w ocenie autora tej recenzji, powinny jednak stanowić część podsumowania pracy Doktoranta.

Prowadzone analizy jednoznacznie obrazują dużą wiedzę Doktoranta w zakresie podjętej tematyki i umiejętność samodzielnego prowadzenia badań naukowych. Autor poprawnie formułuje swoje poglądy i je uzasadnia. Treść pracy jest adekwatna do postawionej na wstępie pytań badawczych i co najważniejsze – treść pracy odpowiada tematowi. Rolą recenzenta jest nie tylko dostrzeżenie zalet rozprawy doktorskiej – są one

niekwestionowane – ale również wskazanie wad po to, aby w przyszłej pracy naukowej nie powielać błędów, a tylko na nich się uczyć. Recenzowanej dysertacji trudno jednak zarzucić jakiegokolwiek istotne błędy, poza wyżej przedstawionymi drobnymi uchybieniami.

**Zdaniem autora niniejszej recenzji, praca Doktoranta zasługuje na wyróżnienie.**

**Stwierdzam bowiem, że praca ta przygotowana została na bardzo dobrym poziomie. Recenzowaną dysertację naukową czytałem z bardzo dużym zainteresowaniem. Wnioski przedstawione w recenzowanej rozprawie, powinny być dostrzeżone, zwłaszcza przez ustawodawcę na etapie stanowienia przepisów prawa, w tym postępowania podatkowego oraz postępowania karnego. Są one spójne, logiczne i rozwiązują wiele dotychczasowych problemów i sporów prawnych, nie tylko podatkowych. Język prawniczy na wysoki poziomie, adekwatny dla potrzeb tej rozprawy. Warto też aby oceniana rozprawa po jej poprawieniu i uzupełnieniu (modyfikacji) stosownie do potrzeb wydawniczych, została opublikowana w formie monografii. W ten sposób byłaby dostępna szerokiemu gronu podmiotów.**

Mając powyższe na uwadze jednoznacznie stwierdzam, że Doktorantowi udało się osiągnąć zamierzony cel rozprawy. Recenzowana praca doktorska stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego. Koncepcja opracowania, przyjęty sposób argumentowania i ocen, zasługują na pozytywną ocenę. Tym samym praca odpowiada wszystkim wymaganiom określonym w art. 187 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Tekst jedn. Dz. U. z 2024, poz. 1571, z późn. zm.). Jest to staranna analiza wykorzystania dowodów pochodzących z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym. Rozprawa wykazuje ogólną, bardzo wysoką wiedzę teoretyczną kandydata w dyscyplinach prawnych oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Biorąc powyższe pod uwagę, w pełni zasadne jest dopuszczenie Pana magistra Wojciecha Miastkowskiego do dalszych etapów postępowania w sprawie nadania stopnia doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie nauki prawne.

Białystok, 24.01.2026 r.

  
dr hab. Sławomir Presnarowicz, prof. UwB