

Mariusz Popławski

Uniwersytet w Białymstoku, Polska

m.poplawski@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1403-3033>

Gábor Hulkó

Széchenyi István University, Węgry

gabor.hulko@email.cz

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9139-6893>

Tetiana Iefymenko

Narodowa Akademia Nauk Ukrainy, Ukraina

efimenko@afu.kiev.ua

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9163-3959>

Bogumił Pahl

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Polska

bogumil.pahl@uwm.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4089-7580>

Kontrola dokonywania zapłaty podatków lokalnych. Prawnoporównawcze studium przypadku

Control of Local Tax Payments: A Comparative Law Case Study

Abstract: Tax payment is the basic form of fulfilling a tax obligation. It is included in the effective method of removing tax liabilities. As part of the control of payments of local taxes carried out by the tax authorities, it was found that an unauthorized employee of this authority unlawfully accepted payments of taxes that he did not pay to the account of the tax authority. A legal doubt has arisen in this respect as to whether the payment made in the above-mentioned circumstances is the payment of tax that gives rise to the removal of the tax liability. The main goal of the authors, within the research topic undertaken, is to verify the research hypothesis, according to which the taxpayer's transfer of funds to an unauthorized employee of a tax authority, confirmed by a receipt, cannot be considered as payment of the tax. The study analyzes the above-mentioned issues on the basis, above all, of the provisions of Polish tax law, which do not define the concept of tax payment, although they indicate the forms of payment.

In order to get a broader perspective on the subject matter, the author analyzed selected regulations concerning the above-mentioned issues in Hungary and Ukraine.

Keywords: expiry of tax liability, payment of tax, tax authority, unauthorized employee of the tax authority

Słowa kluczowe: wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, zapłata podatku, organ podatkowy, nieuprawniony pracownik organu podatkowego

Wprowadzenie

Przyczynkiem do podjęcia się tematyki dotyczącej kontroli prawidłowości zapłaty podatków było stwierdzenie, na podstawie analizy orzecznictwa sądowego, występowania wielu sytuacji, w których nieupoważnieni pracownicy organu podatkowego bezprawnie przyjmowali wpłaty podatków, których następnie nie przykazywali na konto tego organu¹. Ustalenie istnienia takich bezprawnych działań następowało najczęściej w ramach kontroli wewnętrznych wpłat organu podatkowego, tj. kontroli wpłat podatków sprawowanych przez pracowników organu podatkowego pełniących funkcje kierownicze w tej jednostce². Kontrole te powinny być traktowane jako element szeroko pojętych kontroli finansów publicznych, która była istotna w przeszłości³, ale jest również istotna obecnie w kontekście ochrony interesów finansowych państwa⁴, a także Unii Europejskiej⁵.

Kontrole wewnętrzne, o których mowa wyżej, ujawniały sytuacje, w których pracownik organu podatkowego zatrudniony w urzędzie obsługującym organ podatkowy na stanowisku ds. księgowości podatkowej przyjmował od podatników w sposób nieuprawniony (nie będąc inkasentem, pomimo braku wydzielenia kasy

1 Zob. wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 4.11.2021 r., sygn. I SA/Wr 158/21, I SA/Wr 156/21, I SA/Wr 173/21, I SA/Wr 157/21, a także z dnia 10.03.2022 r., sygn. I SA/Wr 940/21.

2 Na temat kontroli wewnętrznej zob. M. Ofiarska, Unormowanie kontroli wewnętrznej finansów publicznych w ustawie o związku metropolitalnym w województwie śląskim, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3, s. 85 i n.

3 M. Daniłowski, The evolution of the state control system in Soviet Russia and the Soviet Union in 1917–1953, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2020, vol. 18(2), s. 91–109.

4 Zob. M. Kucheriavenko, Metodological issues of tax doctrine of Ukraine, „Ukrainian legal doctrine, Public law doctrine of Ukraine” 2016, vol. 2, Z. Ofiarski, Istota i zakres kontroli wykonywanej przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3, s. 53 i n.

5 G. Nyikos (red.), Államháztartási ellenőrzési ismeretek [Explanations on control of public finances]. Budapest 2018: A. Pajor, A. Szabó (red.), Az adó- és vámhatósági ellenőrzések komplex rendszere [Complex system of tax and customs controls], Budapest 2022; M. Kucheriavenko, Constitutional Principles and Improvement of the tax System in Ukraine. In The legal system of Ukraine. Past, Present, and Futur. Constitutional Foundations of the legal system of Ukraine and Problems of Improvement, 2013 vol. 2; A.P. Chociej, P. Woltanowski, Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3, s. 67 i n.

organu podatkowego w urzędzie gminy oraz nie będąc do tego upoważnionym zakresem obowiązków pracownika) wpłaty gotówkowe, które nie były następnie przekazywane na rachunek organu. Zdaniem podatników dokonanie wpłaty podatku było skuteczne i prowadziło do wygasania zobowiązań podatkowych. Zaprezentowane wyżej stanowisko podatników zostało także zaakceptowane w ww. orzecznictwie.

Na gruncie opisanej sytuacji istnieje jednak wątpliwość prawna na gruncie prawa polskiego, czy rzeczywiście wpłaty, które miała miejsce w ww. okolicznościach, powodują wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.

Zasadniczym celem autorów, w ramach podjętego tematu badawczego, jest zatem weryfikacja hipotezy badawczej, zgodnie z którą przekazanie przez podatnika środków pieniężnych nieupoważnionemu pracownikowi organu podatkowemu nie może być uznane za zapłatę podatku, prowadzącą do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

W niniejszym opracowaniu wykorzystano metodę dogmatycznoprawną, a także empiryczną w tym kontekście, że objęto analizą orzeczenia sądowe nie tylko z perspektywy zawartych w niej argumentacji prawnych, ale także stanów faktycznych, które były przedmiotem tych rozstrzygnięć sądowych. W pracy zastosowano także metodę prawnoporównawczą, objęto bowiem analizą nie tylko regulacje polskie, ale również przepisy prawne wybranych państw obcych (Węgry, Ukraina). W celu adekwatnego porównania polskich przepisów z regulacjami zagranicznymi zdecydowano się na analizę przepisów dwóch państw, przy czym jednego państwa z Europy Środkowej (Węgry) i jednego państwa z Europy Wschodniej (Ukraina)⁶. Sytuacja systemu prawnego pierwszego z nich jest porównywalna do systemu prawnego funkcjonującego w Polsce, m.in. w związku z przynależnością Węgier do Unii Europejskiej, a także przejściu podobnego do Polski okresu po bardzo poważnej transformacji systemowej, która nastąpiła pod koniec lat 80. XX wieku⁷. Dla osiągnięcia pewnej przeciwwagi postanowiono również poddać analizie rozwiązania obowiązujące

6 A. Krysovaty, *Modern tendencies of fiscal policy in European economic space*; Ternopil 2017; T. Iefymenko, *Fiscal regulation of national economies' sustainable growth*, „Science and Innovation” 2020, vol. 16(5), s. 20–35.

7 Oczywiście w podobnej sytuacji jest wiele państw Europejskich, które muszą się mierzyć z różnymi problemami, w tym m.in. korupcją, wynikającymi z okresu, w którym wiele państw Europy były pod wpływem systemu komunistycznego. Zob. K. Kuźmicz, *The Philosophical Condition for Instrumentalisation of the Law in Communist Utopia*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2016, vol. 14(1), s. 311–323; A. Olechno, *Reminiscencje ustrojowe USRR po 1990 roku*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, vol. 16(1), s. 55–67; A. Bartnicki, *Boris Yeltsin's Russia – the political legacy of communism*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, vol. 16(1), 93–110; P. Zawadzki, *Corruption in the Balkans as an Obstacle to the Three-Seas-Initiative Overview of Anti-Corruption Institutions in Bulgaria, Croatia, Poland, Romania and Slovenia*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2021, vol. 4(2), 69–86.

na Ukrainie, która co prawda nie jest członkiem UE, ale ma aspiracje w tym zakresie i uzyskała w 2022 r. oficjalnie status kandydata do tej organizacji międzynarodowej⁸.

1. Podstawowe uwarunkowania prawne dotyczące zapłaty podatku powodującej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w systemie polskim, ukraińskim oraz węgierskim

Stosunek podatkowoprawy, łączący podatnika ze związkiem publicznoprawnym, jest ograniczony w czasie i ustaje wskutek wystąpienia określonych okoliczności. Ich katalog zawiera art. 59 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁹. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części m.in. wskutek zapłaty. Ustawodawca nieprzypadkowo jako pierwszą okoliczność skutkującą wygaśnięciem zobowiązania podatkowego wskazuje zapłatę. Jest to podstawowy sposób wykonania zobowiązań podatkowych¹⁰. Zalicza się go w doktrynie prawa podatkowego do efektywnych sposobów zakończenia stosunku prawnopodatkowego¹¹, tj. takich, w wyniku których wierzyciel podatkowy zostaje zaspokojony¹². Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego jest więc zazwyczaj równoznaczne z wygaśnięciem stosunku podatkowoprawnego, który powstał w momencie indywidualizacji obowiązku podatkowego.¹³ Oznacza to, że po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego – niezależnie od tego, czy miało to miejsce w sposób efektywny, czy też nie (np. przedawnienie) – nie istnieją już więzi prawne między podatnikiem a związ-

8 W kontekście zagadnień dotyczących funkcjonowania UE zob. R. Grzeszczak, M. Muchel, Provisional Measures Against EU Member States in the light of the Białowieża Forest case, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2018, vol. 2(1), s. 21–35; S. Lipiec, The Legal Services Market for Ukrainians in the European Union: The Example of Poland, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2022, vol. 5(2), 67–84.

9 Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm. – dalej powoływana jako o.p.

10 L. Etel, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2022, s. 712; J. Małecki, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 325.

11 B. Brzeziński, (w:) B. Brzeziński, A. Olesińska, Prawo podatkowe. Część szczegółowa, Toruń 2001, s. 40; R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2001, s. 179; A. Gorgol, (w:) W. Wójtowicz (red.), A. Gorgol, A. Kuś, P. Smoleń, M. Tyrakowski, K. Wojewoda – Buraczyńska, W. Wójtowicz, Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2020, s. 220.

12 Podział wygasania zobowiązań podatkowych na efektywne i nieefektywne krytycznie jest oceniany przez H. Dzwonkowskiego; zob. szerzej: H. Dzwonkowski, M. Kurzac, (w:) H. Dzwonkowski (red.), P. Smoleń, M. Zdebel, M. Bogucka-Felczak, A. Buczek, M. Budziarek, M. Munnich, T. Nowak, J. Serwacki, M. Damaz, M. Duda, J. Gorąca, A. Grabowicz, K. Ignaczak, J. Kondratowska, A. Kurczewska, M. Kurzac, J. Marusik, J. Olesiak, Ł. Pajor, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2016, s. 439.

13 W nauce prawa podatkowego wygaśnięcie zobowiązania podatkowego określa się jako ustanie więzi prawnej obligującej podatnika do zapłaty podatku – zob. O. Łunarski, Zapłata podatku, Gdańsk 2002, s. 41.

kiem publicznoprawnym, będącym wierzycielem zobowiązania podatkowego. Cechę zapłaty podatku stanowi zatem celowość działania. Celem tym jest doprowadzenie do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego¹⁴. Obowiązek zapłaty podatku to obowiązek osobisty i nie może być znoszony na przykład w drodze umów cywilnoprawnych zawieranych między podatnikiem a osobą trzecią¹⁵.

W systemie ukraińskim wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następuje dopiero po dokonaniu pełnej zapłaty należnych kwot podatku przez podmiot zobowiązany, przy czym powinno to nastąpić w terminach wynikających z przepisów prawa podatkowego (UKP, art. 38). Jednocześnie, zgodnie z art. 87 ust. 7 UKP, jakiegokolwiek przenoszenie podatku lub długu podatkowego podatnika na osoby trzecie jest niedopuszczalne. Wskazuje się, że w celu podniesienia poziomu dobrowolnych wpłat podatków i zminimalizowania fizycznych kontaktów między przedstawicielami organów podatkowych a podatnikami konsekwentnie zachodzą procesy cyfryzacji realizacji przepisów prawa podatkowego, celnego i ubezpieczeń społecznych¹⁶.

Zgodnie z prawem ukraińskim podatnicy mają prawo samodzielnie regulować podatki, ale również mogą powierzyć upoważnionym pełnomocnikom prowadzenie spraw związanych z opłacaniem podatków oraz reprezentacją swoich spraw podatkowych przed organami podatkowymi. Zgodnie z art. 17 i 19 Ukraińskiego kodeksu podatkowego¹⁷ podmioty te, w przeciwieństwie na przykład do płatników, działają na podstawie pełnomocnictwa odpowiednio poświadczonego. Oznacza to, że wobec osób będących pełnomocnikami przepisy prawa nie określają szczególnych reguł związanych na przykład z płaceniem przez nich podatków za podatników ani nie określają zasad odpowiedzialności z tym związanych¹⁸. Przedstawiciele podatnika korzystają natomiast z uprawnień przysługujących podatnikom, a wynikających z UKP, ale w granicach zawartego pełnomocnictwa, przy czym zasady ich odpowiedzialności regulują akty prawne inne niż UKP¹⁹.

Zgodnie z ukraińskim prawem podatkowym podatki pobierane od podatników są przekazywane do odpowiednich budżetów zgodnie z Ukraińskim kodeksem bu-

14 M. Ślifirczyk, Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego, Warszawa 2018, s. 211–212.

15 Zob. również P. Borszowski, Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, „Glosa” 2001, nr 9, s. 2 i n.

16 A. Krysovatyi, V. Valihura, I Hutsul, F. Tkachyk, & V. Dmytriv, Fiscal Aspects of the Functioning of the Electronic Declaration System of Citizens' Income and Property in Ukraine. In 2020 10th International Conference on Advanced Computer Information Technologies. September 16–18, 2020 Deggendorf, Germany, s. 533–536.

17 Ukraiński kodeks podatkowy określany również jako UKP.

18 D. Hetmantsev, O. Koval, A. Yu & M.V. Nechay, Administration of tax payments: problems of theory and practice (Science and practice manual) Kyiv: IURINCOM Inter (2017).

19 *Ibidem*.

dżetowym²⁰, przy czym następuje to poprzez odpowiednie rachunki prowadzone w dyrekcjach Skarbu Państwa Ukrainy (UKP, paragrafy 168.4.1, 168.4.4, 168.4.5 art. 168). Zwrócić należy uwagę, że odpowiedzialność za terminowe i pełne przekazanie kwot podatku do odpowiedniego budżetu jest oddzielnie regulowana i ciąży ona na podatnikach oraz innych podmiotach zobowiązanych (UKP, paragrafy 168.4.7, 168.4.8, 168.4.9, 168.4.10 art. 168). Istnieją przy tym określone normy stymulujące do tego, aby nastąpiło przymusowe wypełnienie obowiązków podatkowych, spowodowanych albo nieterminową zapłatą podatku, niezapłaceniem go w terminie określonym przez prawo, albo zapłatą w określonym terminie, ale w mniejszej wysokości. Podmioty zobowiązane do zapłaty podatku mogą być na przykład ukarane zarówno za umyślne, jak i nieumyślne naruszenie zasad płatności należności podatkowych (artykuł 124 UKP), choć obecnie skuteczność ich może być ograniczona z uwagi na specjalne reżimy podatkowe ustanowione na Ukrainie, spowodowane pandemią i okresem wojny.

W węgierskim systemie prawnym zobowiązanie podatkowe wygasa w momencie zapłaty podatku²¹, przy czym w przypadku wpłaty gotówką istotna jest data wpłaty podatku w kasie dostawcy usług płatniczych lub organu podatkowego²². Ustanowiono jednocześnie ogólną zasadę, zgodnie z którą we wszystkich przypadkach nieuregulowanych wprost w przepisach datę zapłaty podatku stanowi data zaksięgowania wpłaty na rachunku organu podatkowego²³.

Zapłata podatku musi być właściwie zidentyfikowana. Podatki, cła i inne należności publicznoprawne muszą być wpłacone na odpowiednie rachunki bankowe, przy czym przy wpłacie należy określić wszystkie dane identyfikujące płatność (np. numer identyfikacji podatkowej podatnika, numery akt, numer decyzji itp.), tak aby mogła nastąpić dokładna identyfikacja płatności podatku²⁴. Odpowiedzialność za

20 M. Kucheriavenko, *Constitutional Principles and Improvement of the tax System in Ukraine*. In *The legal system of Ukraine. Past, Present, and Future*, vol. 2 (Constitutional Foundations of the legal system of Ukraine and Problems of Improvement), 2013.

21 Par. 21 dekretu Rządu Węgier nr 465/2017 (XII.28.) w sprawie szczegółowych zasad postępowania w administracji podatkowej, Korm. rendelet az adóigazgatási eljárás részletszabályairól, <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=A1700465.KOR> – dalej określanego dekretem

22 W par. 21 dekretu określono także inne sytuacje, w których następuje zapłata podatku. W przypadku płatności przelewem (np. przelew bankowy) istotna jest data obciążenia rachunku podatnika podatkiem; w przypadku płatności poleceniem przelewu gotówkowego (tj. płatności specjalnym rodzajem czeku tzw. „żółtym czekiem”) datę zaksięgowania podatku oraz a w przypadku płatności elektronicznej datę określone przez zasady takich płatności.

23 Z. Ercsey, *Felelősség az adójogban* [Liability in tax law], (w:) R. Szuchy (red.), *Az üzleti jog egyes modern kihívásai* [Modern challenges in business law], Budapest 2017.

24 C. Bokor, T. Borók, G. Futó, K. Palotai, L. Szatmári, C. Szilovics, *Adó 2022 Magyarázatok* [Tax 2022 Commentaries], Budapest 2022.

błędy w ww. zakresie leżą po stronie podatnika i mogą prowadzić do konsekwencji prawnych związanych m.in. z brakiem lub opóźnieniem płatności²⁵.

W systemie węgierskim możliwość zapłaty podatku w kasie organu podatkowego musi wynikać wprost z przepisów prawa podatkowego²⁶. Jest to dość szczególna możliwość, która ma zastosowanie tylko w przypadku podatku uiszczanego w związku z nabyciem własności pojazdu mechanicznego lub przyczepy²⁷. Stanowiska kasjerskie są przy tym wyraźnie i czytelnie oznakowane, obsługiwane przez upoważniony personel, a organ podatkowy odpowiada tylko za płatności dokonane w takim miejscu²⁸. W przeciwnym razie odpowiedzialność za zapłatę spoczywa na podatniku. Jednocześnie jednak istnieje domniemanie, że kasa obsługiwana jest przez osobę uprawnioną. W praktyce oznacza to, że jeśli podatnik wpłaca podatek do odpowiednio wyznaczonej kasy, nie musi sprawdzać uprawnień pracownika tam pracującego²⁹.

2. Ocena prawna wpłat dokonanych przez podatnika na rzecz nieuprawnionego pracownika organu podatkowego na gruncie prawa polskiego

W celu weryfikacji ww. hipotezy badawczej należy dokonać analizy przede wszystkim regulacji prawnych dotyczących możliwości zapłaty podatku gotówką, których zastosowanie prowadzić będzie do skutecznego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Należy zwrócić uwagę na art. 59 § 1 pkt 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty. Regulacja ta nie definiuje, co należy rozumieć pod pojęciem zapłaty. W literaturze przedmiotu trafnie zapłatę podatku definiuje się jako stan faktyczny obejmujący uzewewnętrzną decyzję podmiotu, któremu przysługuje określona suma jednostek pieniężnych, wykonania zobowiązania podatkowego poprzez przeniesienie tej sumy jednostek pieniężnych na rzecz wierzyciela podatkowego, jak również oświadczenie woli wierzyciela podatkowego o jej przyjęciu³⁰. W tym względzie na uwagę należy mieć art. 60 § 1 pkt 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem za termin dokonania zapłaty podatku uważa się przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy, lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędności-

25 *Ididem.*

26 *Ibidem.*

27 *Ibidem.*

28 *Ibidem.*

29 *Ibidem.*

30 M. Ślifirczyk, Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego, Warszawa 2018, s. 221–222.

wo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego – albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta.

Treść art. 60 § 1 pkt 1 o.p. jest istotna nie tylko z uwagi na określenie terminu zapłaty podatku gotówką, ale również ze względu na określenie sposobu, w którym ta zapłata może nastąpić. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie. Na przykład w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 4 sierpnia 2010 r.³¹ wskazano, że nieprawidłowa jest wykładnia przepisu art. 60 § 1 o.p. prowadząca do wniosku, że powyższy przepis reguluje jedynie kwestię terminu zapłaty i jest istotny przy ocenie zaległości podatkowej. Przepis ten z racji użytego w nim przez ustawodawcę pojęcia „zapłata” powinien być interpretowany z uwzględnieniem treści art. 59 § 1 pkt 1 o.p. w związku z art. ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych³², zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek zapłaty. W konsekwencji art. 60 § 1 o.p. reguluje zarówno sposób, jak i termin wykonania zobowiązania poprzez zapłatę.

Z uwagi na powyższe regulacja zawarta w art. 60 o.p. powinna być uznana za określającą m.in. katalog sposobów, w których może nastąpić skutecznie zapłata podatku gotówką. Oznacza to, że zapłata podatku zgodna ze sposobami, o których mowa w tym przepisie, będzie prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zastosowanie natomiast przez podatnika sposobów czy podjęcie przez niego działań związanych z zapłatą podatku, które nie będą objęte zakresem ww. regulacji, nie powinno rodzić skutku w postaci wygaśnięcia ciężącego na nim zobowiązania podatkowego. Od tej zasady należy dopuścić wyjątki. Oznacza to, że będziemy mieli do czynienia ze skuteczną zapłatą podatku, która nie będzie objęta art. 60 § 1 pkt 1 o.p. Może to nastąpić wówczas, gdy zostanie wskazana konkretna regulacja prawna, z której będzie wynikało, kto, kiedy i w jakich okolicznościach będzie mógł zapłacić podatek. Z takim przypadkiem mamy do czynienia na przykład w art. 62b § 1 o.p., zgodnie z którym zapłata podatku może nastąpić także przez małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, a także przez inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł³³.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że skuteczne uiszczenie podatku gotówką, które prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, nastąpi, jeśli to działanie będzie zgodne z treścią art. 60 o.p. lub art. 62b § 1 o.p. Oznacza to, na gruncie art. 60 o.p., z pominięciem w tym miejscu analizy art. 62b § 1 o.p., że skuteczna za-

31 I SA/Po 118/10, Lex nr 737837.

32 Tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 11, poz. 74 ze zm.

33 Przepis ten będzie przedmiotem szerszej analizy w dalszej części opracowania przy weryfikacji drugiej hipotezy.

płata podatku gotówką będzie miała miejsce, jeśli będzie mieściła się w zamkniętym katalogu okoliczności wynikającym z ww. przepisu.

W kontekście przedstawionego na wstępie stanu faktycznego i ww. regulacji prawnych istotne jest również ustalenie, co należy rozumieć pod pojęciem wpłaty kwoty podatku w kasie organu podatkowego³⁴. W celu ustalenia znaczenia tego pojęcia, które również zostało użyte w art. 60 o.p., należy sięgnąć do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego³⁵, które zostało wydane na podstawie art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³⁶. Rozporządzenie to posługuje się bowiem pojęciem kasy urzędu, przy czym pojęcie kasy urzędu użyte w tym akcie w ujęciu funkcjonalnym odpowiada pojęciu kasy organu podatkowego, którym posłużono się m.in. w art. 60 o.p. Ponadto w akcie tym uregulowano kluczową kwestię z uwagi na analizowany stan faktyczny, tj. zasady przyjmowania wpłat gotówkowych i dokonywania wypłat gotówkowych w urzędzie, a także wskazano osobę, która jest uprawniona do tego, aby te czynności wykonywać. Zgodnie § 7 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości wpłaty gotówkowe przyjmuje i wypłat gotówkowych dokonuje kasjer w kasie. Zgodnie natomiast z § 2 pkt 2 tego aktu kasjer to pracownik, któremu powierzono prowadzenie kasy urzędu. Dodać należy, że w zakresie przyjmowania wpłat i wypłat kasjer jest przy tym zobowiązany do przestrzegania określonych zasad, zgodnie z którymi³⁷:

- dla każdego rodzaju podatku wypełnia się oddzielne pokwitowanie wpłaty albo pokwitowanie wypłaty, co najmniej w dwóch egzemplarzach; oryginał pokwitowania wpłaty otrzymuje wpłacający, a oryginał pokwitowania wypłaty pozostaje w kasie; łączne zobowiązanie pieniężne stanowi tytuł, na który wypełnia się jedno pokwitowanie wpłaty;
- w przypadku zagubienia lub zniszczenia przez podatnika wydanego mu pokwitowania wpłaty na pisemną prośbę podatnika wydaje się zaświadczenie o dokonaniu wpłaty; w zaświadczeniu podane są następujące dane: numer pokwitowania, imię i nazwisko oraz miejsce zamieszkania lub nazwa oraz adres siedziby podatnika, tytuł wpłaty, suma wpłaty cyframi i słownie, okres, którego dotyczy zapłata, data wpłaty.

Z analizy ww. przepisów wynika, że stworzenie kasy prowadzonej przez kasjera jest możliwością, z której gmina może skorzystać, ale nie musi. Przyjmowanie przez

34 Poza przedmiotem analizy w tym miejscu pozostawiono z uwagi na fakt, że sytuacja ta w przedmiotowej sprawie nie mogła mieć zastosowania.

35 Dz.U. z 2010 r. Nr 208, poz. 1375 – dalej powoływane jako rozporządzenie w sprawie rachunkowości.

36 Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 305.

37 Zostały one uregulowane w § 7 ust. 2–4 rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

gminny organ podatkowy podatków w formie gotówkowej jest możliwe natomiast jedynie wówczas, gdy organ ten w urzędzie gminy lub miasta, który go obsługuje, stworzy wydzielone miejsce/stanowisko oznaczone jako kasa urzędu, a także powierzy określonemu pracownikowi będącemu kasjerem prowadzenie kasy urzędu. W tym zakresie powinny być zatem podjęte przez gminę działania w sferze prawnej (np. powołanie kasy urzędu w strukturze organizacyjnej urzędu gminy, powierzenie prowadzenia kasy określonemu pracownikowi urzędu, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w zakresie obowiązków tego pracownika). W praktyce znajduje to swój wyraz w powołaniu kasy urzędu jako jednostki organizacyjnej urzędu w ramach na przykład referatu finansowo-budżetowego obok takich jednostek, jak stanowiska ds. wymiaru podatków, stanowiska ds. księgowości podatkowej³⁸, albo też na przykład w ramach referatu finansowego, w którym wyodrębnić można następujące jednostki: księgowość budżetową i podatkową, wymiar należności podatkowych, a także kasę³⁹. Działania związane z wyodrębnieniem kasy w urzędzie powinny mieć również swój wymiar faktyczny (np. stworzenie warunków lokalowych w urzędzie poprzez wskazanie i oznaczenie miejsca/stanowiska będącego kasą urzędu, w którym określone czynności będzie mógł prowadzić kasjer urzędu).

3. Argumenty na poparcie hipotezy badawczej

W świetle przedstawionych wyżej wywodów za przyjęciem rozwiązania, w którym przyjęcie wpłaty i wystawienie pokwitowania przez nieuprawnioną osobę, będącą pracownikiem urzędu gminy, przy nieprzekazaniu pobranych kwot gminie nie może prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, świadczą następujące argumenty.

Po pierwsze, określenie sposobów wygaśnięcia zobowiązań podatkowych zostało wskazane w art. 59 o.p. poprzez przedstawienie zamkniętego katalogu okoliczności prowadzących do konsekwencji wiążących się z wygaśnięciem zobowiązań podatkowych. Ustawodawca, kształtując te okoliczności, nie posłużył się bowiem takimi pojęciami, jak na przykład „w szczególności”. Formuła taka w przepisach o.p. często występuje⁴⁰, co oznacza, że jeśli ustawodawca w art. 59 o.p. chciałby z niej skorzystać, na pewno by to uczynił. Z tych samych powodów należy uznać, że ustawodawca w sposób zamknięty określił w art. 60 i n. sposoby zapłaty podatku. Roz-

38 http://bip.ug.siemiaticze.wrotapodlasia.pl/urzed_gminy/organi_UG/struk_org.html.

39 <https://bip.konieczpol.pl/index.php?id=135&id2=134>.

40 Np. w art. 181 o.p. wskazuje się m.in., że dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę itd. Podobnie w art. 205a o.p. § 1 pkt 1 o.p. wskazuje się, że organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego albo zarządcy sukcesyjnego w sprawach objętych zarządzeniem sukcesyjnym albo po ustanowieniu, w trybie określonym odrębnymi przepisami, kuratora spadku.

szerzenie katalogu tych sposobów jest możliwe, ale wyłącznie wtedy, gdy zostanie to uczynione przez ustawodawcę, co zostało zrealizowane na przykład w art. 62b § 1 o.p.

Po drugie, zapłata podatku dokonana w inny sposób niż uregulowany w przepisach ordynacji podatkowej nie może prowadzić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdyż brak jest dla takich wpłat określonego momentu zapłaty podatku. Jak bowiem należy ustalić moment, w którym następuje zapłata podatku, jeśli podatek jest wpłacony w sposób, który nie został przewidziany w przepisach prawa i brak jest w tym zakresie odpowiedniej regulacji? Ustawodawca w art. 60 o.p. określa szczegółowo moment, w którym następuje zapłata podatku, gdy zastosowano zapłatę w formie gotówkowej (art. 60 § 1 pkt 1 o.p.), jak i formie bezgotówkowej (art. 60 § 1 pkt 2 o.p), ale czyni to jedynie dla określonych w tych przepisach enumeratywnie wymienionych przypadków. Wprowadzając dodatkowy sposób zapłaty podatku w art. 62b § 1 o.p., ustawodawca określa jednocześnie moment zapłaty podatku w art. 62b § 3 o.p. poprzez skonstruowanie w tym przepisie reguły odpowiedniego odesłania do innych przepisów dotyczących zapłaty podatku przez podatników, a zatem do art. 60 § 1 pkt 1 o.p., o czym szerzej będzie mowa w części dotyczącej weryfikacji trzeciej tezy. W konsekwencji należy uznać, że zapłata podatku gotówką może nastąpić tylko we wskazanych powyżej przypadkach. Wówczas następuje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, ponieważ tylko wtedy można wskazać, w jakim momencie następuje zapłata podatku.

Po trzecie, nie można dopuścić do sytuacji, w których tak istotna kwestia, jaką jest ustalenie sposobu uregulowania/zapłaty podatków będzie pozostawała w sferze dowolności, niedopowiedzeń, czy uznania woli jednej czy drugiej strony stosunku podatkowoprawnego. Prawa i obowiązki podatnika, w tym dotyczące sposobu zapłaty podatku, powinny wynikać z konkretnych regulacji prawnych, co związane jest z publicznoprawnym charakterem prawa podatkowego, tym bardziej że opisywany element kształtuje jedną z podstawowych cech zmiennych podatku, określanych także jako elementy konstrukcyjne podatku, którymi są termin i zasady płatności podatku⁴¹.

Po czwarte, brak jest podstaw do przyjęcia, że w danej gminie podatnicy mogli skutecznie płacić podatek w formie gotówkowej w inny sposób niż przez przekazanie podatku powołanemu inkasentowi lub poprzez wpłatę podatku na rachunek gminy, z uwagi na fakt, że w gminie nie została powołana kasa urzędu, o której mowa w ww. rozporządzeniu w sprawie rachunkowości. Gmina nie podjęła bowiem żadnych działań zarówno w sferze prawnej jak i faktycznej, świadczących o stworzeniu i wyodrębnieniu kasy urzędu obsługiwanej przez kasjera.

Należy także zwrócić uwagę na zasady przekazywania pobranych od podatników przez inkasentów kwot podatków. Zgodnie z § 2 pkt 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości inkasent zobowiązany jest do pobrania od podatnika podatku i wpła-

41 Zob. M. Popławski, Introduction to Polish tax law, Białystok 2011, s. 21 i n.

cenia go we właściwym terminie do kasy urzędu lub na właściwy rachunek bieżący urzędu. Oznacza to, że jeśli inkasenci pobrane w danej gminie podatki przykazywali wyłącznie na rachunek bankowy gminy, to czynili to m.in. dlatego, że w tej jednostce brak było kasy urzędu.

Nie można zatem uznać, że mieliśmy do czynienia ze zgodną z prawem wpłatą podatku, która prowadziła do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, w sytuacji, gdy wpłata ta została pobrana przez pracownika gminy zatrudnionego na stanowisku ds. księgowości podatkowej. Wpłata taka nie była bowiem uiszczona w kasie urzędu, o której mowa wyżej, a osoba ta nie była kasjerem w rozumieniu ww. przepisów. Osoba ta nie była także inkasentem powołanym na podstawie uchwał rady gminy.

Po piąte, dopuszczenie możliwości, w której zapłata podatku może nastąpić przez przekazanie podatku osobie nieuprawnionej, prowadziło do sytuacji, w której gmina ponosi negatywne konsekwencje, tracąc dochody podatkowe w przypadku, w którym jej organ podatkowy działał prawidłowo, właściwie stosując zarówno przepisy prawa podatkowego, prawa finansowego, prawa ustrojowego, a także w zakresie odpowiedniego nadzoru nad pracownikami urzędu. Organ podatkowy jest zobowiązany również do realizacji określonych obowiązków o charakterze podatkowym, jak na przykład przeprowadzenia czynności sprawdzających czy przeprowadzenia postępowań podatkowych, kończących się wydaniem decyzji podatkowych doręczanych w określonym terminie i w określonych przypadkach. Organ podatkowy jest jednocześnie zobowiązany do pobrania należnej kwoty podatku, przy czym pobór tych świadczeń musi być realizowany zgodnie z przepisami prawa, regulującymi m.in. sposoby czy możliwości zapłaty podatku gotówką.

Gminne organy podatkowe zachowują należytą staranność związaną z upowszechnieniem i przekazaniem podatnikom, w różny sposób, konkretnych informacji o obowiązujących i możliwych do zastosowania sposobach zapłaty podatków w formie gotówkowej, np. poprzez zawarcie takich informacji w pouczeniu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że gminny organ podatkowy (wójt, burmistrz czy prezydent miasta) ma obowiązek nadzorować pracę swoich podwładnych pracowników. Nadzór ten jednak musi pozostawać w zakresie przekazanych pracownikom zadań i uprawnień. Oznacza to, że wójt, burmistrz czy prezydent miasta powinien nadzorować na przykład prawidłowość poboru podatków gotówką w kasie jedynie, jeśli będzie to realizowane przez właściwie powołanego w danym urzędzie gminy kasjera. Podobnie podmiot ten powinien nadzorować prawidłowość realizacji obowiązków wykonywanych na przykład przez pracownika zatrudnionego na stanowisku ds. księgowości podatkowej, ale jedynie w ramach powierzonych temu pracownikowi zadań. Nie można wójta, burmistrza czy prezydenta miasta obciążać konsekwencjami podejmowanych przez pracownika działań, które przekraczają powierzone im zadania, a tym bardziej działań, które naruszają prawo. Nie można także obciążać wójta, burmistrza czy prezydenta miasta konsekwencjami działań pracownika

urzędy gminy, który nie tylko narusza prawo, ale także czyni to w okolicznościach, w których czynności podejmowane są wobec/na rzecz petenta/podatnika, również naruszającego przepisy prawa, ale i zdrowy rozsądek, gdy wpłaca podatek sprzecznie z przepisami prawa i przekazywanymi informacjami zawartymi w decyzjach, uchwałach rad gmin w tym zakresie.

Po szóste, dopuszczenie możliwości, w której zapłata podatku może nastąpić w inny sposób niż uregulowany w przepisach ordynacji podatkowej, może prowadzić do akceptowania, a wręcz do afirmacji działań sprzecznych z prawem podatkowym, podejmowanych zarówno przez podatnika wpłacającego podatek, jak i osobę przyjmującą wpłatę. Ponadto uznanie za właściwą ww. sytuację prowadziłoby do możliwości rozprzestrzeniania się tego typu nadużyć finansowych, w których na przykład w zasadzie każdy pracownik urzędu gminy kosztem gminy będzie mógł bezprawnie pobierać od podatników podatki, przy czym ci podatnicy, ewidentnie łamiąc prawo, również nie będą z tego tytułu ponosić żadnych konsekwencji. Zaakceptowanie ww. rozwiązania będzie bowiem oznaczało, że działanie sprzeczne z prawem podatkowym (przekazanie przez podatnika podatku nieuprawnionej osobie) może rodzić korzystne skutki podatkowe w postaci wygaśnięcia zobowiązań podatkowych podatnika w sytuacji jednoczesnego pokrzywdzenia drugiej strony stosunku podatkowoprawnego (gminy). Przyjęcie takiej interpretacji przepisów prawa podatkowego nie jest dopuszczalne, tym bardziej że w przypadku osoby przyjmującej przedmiotową wpłatę są podstawy do twierdzenia o jej działaniach naruszających nie tylko prawo podatkowe, ale także prawo karne. Dla oceny wadliwości działań, które naruszają przepisy prawa podatkowego, nie ma znaczenia brak orzeczeń skazujących czy rozstrzygających o winie określonych osób, wydanych na podstawie prawa karnego. Ocena naruszenia prawa podatkowego powinna nastąpić niezależnie na gruncie analizy określonego stanu faktycznego w oparciu o regulacje prawa podatkowego.

W kontekście powyższego trudno jest zaakceptować stanowisko wyrażone przez skład orzekający WSA we Wrocławiu⁴² w wyroku z dnia 10 lutego 2022 r., zgodnie z którym zasada zaufania do organów władzy publicznej oraz zasada praworządności pozwalają na przyjęcie, że dokonanie przez podatnika zapłaty w urzędzie gminy na ręce urzędnika tam zatrudnionego i zajmującego się księgowością podatkową w błędnym przekonaniu co do prawidłowości takiego postępowania z uwagi na istniejącą praktykę takich wpłat i posiadanie przez skarżącą potwierdzenia wpłaty na druku ścisłego zarachowania z urzędową pieczęcią urzędu gminy jest wystarczające, aby uznać, że doszło do zapłaty podatku i wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Pracownik urzędu obsługującego organ podatkowy przyjmujący podatek, jak i podatnik go wpłacający naruszają w ten sposób art. 60 § 1 pkt 1 o.p. Podatnicy realizujący swoje obowiązki o charakterze podatkowym są zobowiązani do przestrzega-

42 I SA/Wr 941/21, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

nia przepisów prawa podatkowego. Dotyczy to obowiązków związanych na przykład ze składaniem informacji czy deklaracji podatkowych, korekcie tych dokumentów, z obliczeniem właściwej kwoty podatku, ustalenia organu właściwego, w którym zapłata powinna nastąpić, ale także ustalenie i zastosowanie się do zgodnego z prawem sposobu zapłaty ciężącego na podatniku podatku. W analizowanym stanie faktycznym podatnicy niestety nie wypełnili wynikającego z art. 60 § 1 pkt 1 o.p. obowiązku zapłaty ciężącego na nich podatku w sposób określony w tym przepisie. Doszło przy tym do naruszenia tego prawa przez podatników w okolicznościach, gdzie w gminie w ogóle nie było kasy w urzędzie gminy, o czym szerzej poniżej, a jednocześnie gmina przekazywała podatnikom informacje o istnieniu jedynie określonych sposobów zapłaty podatku gotówką.

Z przedstawionych wyżej powodów podatnicy, o których mowa wyżej, nie mogą być objęci ochroną, np. zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP czy zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący lub pogłębiający zaufanie jednostki do organów władzy publicznej, wynikającą m.in. z art. 121 § 1 o.p.

Po siódme, dopuszczenie możliwości, w której zapłata podatku może nastąpić w inny sposób niż uregulowany w przepisach ordynacji podatkowej, byłoby rażąco niesprawiedliwe z perspektywy potrzeby ochrony interesu gminy, której celem jest zaspokajanie potrzeb całej społeczności lokalnej. Ponadto dopuszczenie takiej możliwości prowadziło do sytuacji, w której wierzyciel podatkowy w sposób przez siebie niezawiniony traci nie tylko swoje dochody podatkowe, ale i dodatkowo pozostawiony jest na gruncie prawa podatkowego możliwości podjęcia jakichkolwiek działań prawnych, wobec podatnika czy nieuprawnionego i bezprawnie działającego „pośrednika”.

Po ósme, pokwitowania wystawiane przez nieuprawnionego pracownika urzędu gminy nie mogą powodować uznania, że zapłata podatku skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, gdyż pokwitowania te były wystawiane sprzecznie z § 7 ust. 2–4 rozporządzenia w sprawie rachunkowości, a dodatkowo były wystawiane przez osobę niebędącą kasjerem w świetle ww. regulacji prawnych, o czym, biorąc pod uwagę wyżej przedstawione okoliczności, podatnicy wiedzieli lub powinni byli wiedzieć. Z ww. regulacji wynika, że w zakresie przyjmowania wpłat i wypłat kasjer urzędu jest zobowiązany do przestrzegania określonych zasad, zgodnie z którymi dla każdego rodzaju podatku wypełnia się oddzielne pokwitowanie wpłaty albo pokwitowanie wypłaty, co najmniej w dwóch egzemplarzach; oryginał pokwitowania wpłaty otrzymuje wpłacający, a oryginał pokwitowania wypłaty pozostaje w kasie; łączne zobowiązanie pieniężne stanowi tytuł, na który wypełnia się jedno pokwitowanie wpłaty. Nie można także uznać, że wystawiane przez ww. osobę pokwitowania są dokumentem urzędowym nie tylko dlatego, że nie spełniały one wszystkich warunków formalnych ww. rozporządzenia, ale przede wszystkim dlatego, że sporządziła je osoba nieuprawniona, o czym podatnicy wiedzieli albo powinni sobie

w przedmiotowych okolicznościach zdawać sprawę. Zgodnie bowiem z art. 194 § 1 o.p. dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić należy, że pokwitowania wystawiane przez osobę będącą pracownikiem urzędu gminy, która zakresem obowiązków nie była uprawniona do poboru podatków i nie była inkasentem, nie dowodzą zapłaty podatku i w konsekwencji nie prowadzą do skutecznego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której podatnicy w decyzjach wymiarowych byli pouczeni o obowiązku zapłaty bezpośrednio na rachunek bankowy urzędu gminy lub do rąk inkasenta (np. którymi na terenie danej gminy byli wyłącznie sołtysi), w urzędzie nie funkcjonowała kasa organu podatkowego, a kwoty pobrane przez pracownika urzędu gminy nie były przekazywane na rachunek bankowy urzędu gminy.

Wnioski

Przeprowadzona w opracowaniu analiza potwierdza fakt, że prowadzone w organach podatkowych kontrole wewnętrzne sprawowane przez pracowników organów podatkowych są istotnym elementem szeroko pojętych kontroli finansów publicznych. Mogą one bowiem nie tylko wykryć wadliwe działanie pracowników służb podatkowych, ale również istotnie ograniczyć straty dochodów podatkowych gmin.

Badając obecne systemy płatności podatkowych, można stwierdzić, że zasady zapłaty podatku są ściśle formalne. Podatnik przy tym ponosi pełną odpowiedzialność za wszelkie mankamenty związane z naruszeniem tych zasad. Należy jednak zaznaczyć, że w odróżnieniu od systemu polskiego i ukraińskiego węgierski system podatkowy dotyczy tylko jednego przypadku, w którym płatność gotówką może nastąpić (podatek od nabycia pojazdów mechanicznych i przyczep). Warto podkreślić, że również przy płatnościach dokonywanych przelewem pełną odpowiedzialność za dokładną identyfikację wpłaty ponosi podatnik.

W kontekście przeprowadzonej analizy wynika również, że zarówno w Polsce, jak i na Ukrainie oraz Węgrzech, zapłata podatków jest podstawową formą powodującą wygasanie zobowiązań podatkowych. W ramach przeprowadzonych badań potwierdzono również zasadność postawionej na wstępie hipotezy badawczej, a tym samym wykazano wadliwość wskazanych wyżej orzeczeń sądowych. W konsekwencji żadne transakcje finansowe podatnika z osobami trzecimi nie mogą być traktowane jako zapłata podatku. Pokwitowania wystawiane przez osobę będącą pracownikiem organu podatkowego, która w ramach swoich uprawnień i obowiązków nie była umocowana do poboru podatków, nie mogą dowodzić zapłaty podatku i w konsekwencji nie prowadzą do skutecznego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, szczególnie w sytuacji, w której podatnicy w decyzjach wymiarowych byli po-

uczani o obowiązku zapłaty bezpośrednio na rachunek bankowy urzędu gminy lub do rąk inkasenta, a dodatkowo w okolicznościach, w których kwoty pobrane przez nieuprawnionego pracownika organu podatkowego nie były przekazywane na rachunek bankowy tego organu.

BIBLIOGRAFIA

- Bartnicki A., Boris Yeltsin's Russia – the political legacy of communism, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, vol. 16(1).
- Bokor C., Borók T., Futó G., Palotai K., Szatmári L., Szilovics C., Adó 2022 Magyarázatok, [Tax 2022 Commentaries], Budapest 2022.
- Borszowski P., Zmiana podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, „Glosa” 2001, nr 9.
- Brzeziński B., (w:) B. Brzeziński, A. Olesińska, Prawo podatkowe. Część szczegółowa, Toruń 2001.
- Budget Code of Ukraine (Act No. 2456–VI, July 8), Verkhovna Rada of Ukraine 2010, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#n4>.
- Chociej A.P., Woltanowski P., Kontrola realizacji programów operacyjnych przez Instytucje Zarządzające w kontekście ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3.
- Daniłowski M., The evolution of the state control system in Soviet Russia and the Soviet Union in 1917–1953, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2020, vol. 18(2).
- Dzwonkowski H., Kurzac M., (w:) H. Dzwonkowski (red.), P. Smoleń, M. Zdebel, M. Bogucka-Felczak, A. Buczek, M. Budziarek, M. Munnich, T. Nowak, J. Serwacki, M. Damaz, M. Duda, J. Gorąca, A. Grabowicz, K. Ignaczak, J. Kondratowska, A. Kurczewska, M. Kurzac, J. Marusik, J. Olesiak, Ł. Pajor, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2016.
- Ercsey, Z., Felelősség az adójogban [Liability in tax law], (w:) R. Szuchy (red.), Az üzleti jog egyes modern kihívásai [Modern challenges in business law], Budapest 2017.
- Etel L., (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2022.
- Gorgol A., (w:) W. Wójtowicz (red.), A. Gorgol, A. Kuś, P. Smoleń, M. Tyrakowski, K. Wojewoda-Buraczynska, W. Wójtowicz, Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2020.
- Grzeszczak R., Muchel M., Provisional Measures Against EU Member States in the light of the Białowieża Forest case, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2018, vol. 2(1).
- Kodeks podatkowy Ukrainy, Tax Code of Ukraine (Act No. 2755–VI, December 1), Verkhovna Rada of Ukraine 2010, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
- Krysovatyi A., Valihura V., Hutsul I., Tkachyk F. & Dmytriv, V., Fiscal Aspects of the Functioning of the Electronic Declaration System of Citizens' Income and Property in Ukraine. In 2020 10th International Conference on Advanced Computer Information Technologies, September 16–18, 2020 Deggendorf, Germany.
- Krysovatyi A., Modern tendencies of fiscal policy in European economic space, Ternopil 2017.
- Hetmantsev D.O., Koval Y.A., & Nechay M.V., Administration of tax payments: problems of theory and practice (Science and practice manual), Kyiv 2017.

- Kucheriavenko M., *Methodological issues of tax doctrine of Ukraine*, „Ukrainian legal doctrine, Public law doctrine of Ukraine” 2016, vol. 2.
- Kucheriavenko M., *Constitutional Principles and Improvement of the tax System in Ukraine*, „The legal system of Ukraine. Past, Present, and Futur. Constitutional Foundations of the legal system of Ukraine and Problems of Improvement” 2013, vol. 2.
- Kuźmicz K., *The Philosophical Condition for Instrumentalisation of the Law in Communist Utopia*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2016, vol. 14(1).
- Iefymenko T., *Fiscal regulation of national economies’ sustainable growth*, „Science and Innovation” 2020, vol. 16(5).
- Lipiec S., *The Legal Services Market for Ukrainians in the European Union: The Example of Poland*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2022, vol. 5(2).
- Łunarski O., *Zapłata podatku*, Gdańsk 2002.
- Małecki J., (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2004.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001.
- Morawski W., *Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8.
- Nyikos G. (red.), *Államháztartási ellenőrzési ismeretek [Explanations on control of public finances]*, Budapest 2018.
- Ofiarska M., *Unormowanie kontroli wewnętrznej finansów publicznych w ustawie o związku metropolitalnym w województwie śląskim*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3.
- Ofiarski Z., *Istota i zakres kontroli wykonywanej przez Bankowy Fundusz Gwarancyjny*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 23, nr 3.
- Olechno A., *Reminiscencje ustrojowe USRR po 1990 roku*, „Miscellanea Historico-Iuridica” 2018, vol. 16(1).
- Pajor A., Szabó A. (red.), *Az adó- és vámhatósági ellenőrzések komplex rendszere [Complex system of tax and customs controls]*, Budapest 2022.
- Popławski M., *Introduction to Polish tax law*, Białystok 2011.
- Sondej M.Z., *Umorzenie postępowania egzekucyjnego w administracji a uchylenie skutków prawnych podjętych czynności egzekucyjnych, w tym skutku w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania*, LEX/el. 2020.
- Ślifirczyk M., *Wykonanie, niewykonanie i nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2018.
- Zawadzki P., *Corruption in the Balkans as an Obstacle to the Three-Seas-Initiative Overview of Anti-Corruption Institutions in Bulgaria, Croatia, Poland, Romania and Slovenia*, „Eastern European Journal of Transnational Relations” 2021, vol. 4(2).