FUNKCJE I ISTOTA ZASAD OGÓLNYCH POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO WEDŁUG POLSKIEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

FUNCTIONS AND ESSENCE OF TAX PROCEEDINGS IN ACCORDANCE TO POLISH TAX STATUTE

PIOTR PIETRASZ

Wydzial Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku

Abstract

Tax proceedings enable realization of tax duties according to tax law. For that reason regulations of tax proceedings are of instrumental character in regard to material tax law. The following functions of general rules for tax proceedings can be indicated: unifying practice of tax regulations implementation, indicating interpretation directives, influencing actions of administrative recognition, filling gaps in tax law especially in tax proceeding, directing legislative work, individual and public interest protection. General rules of tax proceedings are high in the hierarchical structure of tax law proceedings. However, they are not of Constitutional power. On the other hand they are regulations created by legislators, not customary law, judicial law and neither of absolute creation of doctrine. It is a rule that any violation by tax office of general rule in connection.

Key words

Tax proceedings, tax statute, tax duties, tax law, tax office

I

Zasadniczym celem referatu jest zaprezentowanie oraz omówienie istoty oraz funkcji zasad ogólnych postępowania podatkowego, które znajdują normatywne ujęcie w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[1]. Jednakże przed przystąpieniem do analizy

[1] (t.j. Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwana dalej O.p.

wskazanych wyżej zagadnień nieodzowne wydaje się ogólne przybliżenie instytucji postępowania podatkowego**.**

Można rozgraniczyć dwa pojęcia postępowania podatkowego: w szerokim i w wąskim ujęciu. Postępowanie podatkowe w szerokim ujęciu to określony przez prawo zorganizowany ciąg czynności organów podatkowych, podatników oraz płatników a także innych podmiotów zobowiązań podatkowych mający na celu ustalenie zobowiązań podatkowych oraz ich dobrowolną realizację. Z kolei postępowanie podatkowe w ujęciu wąskim to kompleks przepisów przewidzianych w dziale IV Ordynacji podatkowej. Postępowanie podatkowe uregulowane w Dziale IV Ordynacji podatkowej przewiduje tryb załatwiania indywidualnych spraw „podatkowych" przed organami podatkowymi w formie zewnętrznego aktu administracyjnego, jakim jest decyzja podatkowa. Z tego też względu uzyskało ono miano postępowania jurysdykcyjnego. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że decyzja podatkowa może zostać wydana także w innym trybie niż postępowanie podatkowe uregulowane przepisami Działu IV Ordynacji podatkowej. Jako przykład można wskazać decyzję, o której mowa w art. 20i § 1 O.p. w sprawach o uznanie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi.

Postępowanie podatkowe umożliwia realizację zobowiązania podatkowego wynikającego z obowiązku podatkowego. Z tego też powodu przepisy regulujące postępowanie podatkowe mają charakter instrumentalny w odniesieniu do przepisów materialnego prawa podatkowego. Ze względu na to, że normy postępowania podatkowego regulują tryb i zasady stosowania norm prawa podatkowego materialnego, zaliczane są one do norm prawa proceduralnego.

Postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym. Dominującą rolę w tym postępowaniu odgrywa organ administracji podatkowej, który w sposób władczy i jednostronny określa bądź ustala prawa i obowiązki podmiotów biernych materialnoprawnego stosunku prawnopodatkowego. Organ podatkowy jest z jednej stromy „gospodarzem" postępowania, z drugiej zaś strony podmiotem czynnym stosunku materialnoprawnego. Kontradyktoryjność nie jest cechą charakterystyczną postępowania podatkowego.

Warto zaznaczyć, że przepisy prawa proceduralnego, regulujące szeroko rozumiane postępowanie podatkowe, zawarte w Ordynacji podatkowej są „rozrzucone" na gruncie tej ustawy i przeplatają się z przepisami materialnoprawnymi. Zasadnicze przepisy proceduralne

- jeżeli dokonać takiego wyodrębnienia - zawarte są w Dziale IV „Postępowanie podatkowe”, w Dziale V „Czynności sprawdzające” oraz w Dziale VI „Kontrola podatkowa”. Proceduralny charakter mają także regulacje zawarte w Rozdziale 1a Działu II poświęcone interpretacjom przepisów prawa podatkowego oraz przepisy: Działu IIa „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych”, Działu VII „Tajemnica skarbowa”, Działu VIIa „Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami” oraz Działu VIIIa „Zaświadczenia”.

Postępowanie podatkowe uregulowane w Dziale IV O.p. opiera się na zasadach określonych w Rozdziale I pt. „Zasady ogólne”, które są podstawowymi regułami postępowania uznanymi za takie przez ustawodawcę. Zasady ogólne są zasadami prawa. Jako zasady prawa należy rozumieć obowiązujące normy prawa pozytywnego, od których należy odróżniać reguły nie będące takimi zasadami.

Ordynacja podatkowa nie nazywa wprost poszczególnych zasad ogólnych. Niemniej jednak w literaturze i w orzecznictwie sądów administracyjnych zasady te określono jako: legalizmu i praworządności (art. 120 O.p.), postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 O.p.), udzielania informacji prawnej (art. 121 § 2 O.p.), prawdy materialnej (art. 122 O.p.), czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania (art. 123 § 1 O.p.), przekonywania (art. 124 O.p.), wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania (art. 125 O.p.), pisemności (art. 126 O.p.), dwuinstancyjności postępowania (art. 127 O.p.), trwałości ostatecznych decyzji (art. 128 O.p.), jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129 O.p.).

II

Zasady ogólne postępowania podatkowego są normami prawa, których naruszenie jest oceniane z takim skutkiem prawnym przez organy i sądy, jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa. Normy te dotyczą przede wszystkim samego postępowania, którego celem jest rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy w drodze decyzji administracyjnej. Są zasadami procesowymi i wątpliwości może budzić ich automatyczne odnoszenie do prawa podatkowego materialnego.

Przepisy regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego znajdują odpowiednie zastosowanie w postępowaniach dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20q O.p.), w toku czynności sprawdzających (art. 280 O.p.), kontroli podatkowej (292 O.p.) oraz wydawania zaświadczeń (art. 306k O.p.). W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się przepisy art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 129 O.p. (art. 14h O.p.). Ponadto zasady ogólne postępowania podatkowego wiążą organy kontroli skarbowej w toku postępowania kontrolnego (art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej[2]) Zaznaczyć należy, iż we wszystkich wyżej wymienionych przypadkach przepisy regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego mają odpowiednie zastosowanie.

Zasady ogólne wyznaczają model danej procedury a jednocześnie stanowią linie przewodnie do szczegółowych rozwiązań proceduralnoprawnych[3]. Mają one zatem znaczenie fundamentalne dla całego postępowania podatkowego. Za sprawą odesłań do odpowiedniego stosowania przepisów regulujących te zasady, mają one wpływ również na postępowania uregulowane w innych trybach przewidzianych w Ordynacji podatkowej.

Zasady ogólne postępowania podatkowego tylko w niewielkim stopniu różnią się od zasad ogólnych postępowania administracyjnego przewidzianych w Kodeksie Postępowania Administracyjnego[4]. Jest to jedna z tych okoliczności, które pozwalają wyprowadzić wniosek, iż postępowanie podatkowe jest szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego.

Mając na uwadze podobieństwo zasad ogólnych postępowania podatkowego z zasadami ogólnymi postępowania administracyjnego, odwołując się do poglądów zaprezentowanych przez S. Rozmaryma[5], można wskazać, iż „ogólność" zasad postępowania podatkowego wiąże się z określonymi konsekwencjami prawnymi. Otóż zasady te można określić jako regulacje wspólne dla całości postępowania podatkowego, niejako wyjęte przed nawias. Obowiązują one we wszystkich fazach postępowania podatkowego, stanowią przy tym wiążącą wytyczną dla wszystkich przepisów regulujących postępowanie podatkowe. Zasady

[2] (j.t. Dz. U. z 2004, Nr 8, poz. 65 ze zm.)
[3] K. Jandy – Jendrośka, J. Jendrośka, System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego (w:) T. Rabska, J. Łętowski (red.), System prawa administracyjnego, t. III, Wrocław 1978, s. 171
[4] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (j.t. Dz. U. z 2000, Nr 98, poz. 1071 ze zm.)
[5] S. Rozmaryn, O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo" 1961, Nr 12, s. 887 i n.

ogólne współistnieją z innymi przepisami uregulowanymi w Dziale IV O.p. Oznacza to, że jeżeli organ podatkowy stosuje określony przepis działu IV O.p. winien stosować jednocześnie zasady ogólne. Idąc dalej należy zwrócić uwagę na to, że naruszenie przepisu regulującego określoną zasadę ogólną w praktyce pociąga za sobą również naruszenie określonego przepisu postępowania podatkowego, zawierającego konkretyzację tej zasady ogólnej i odwrotnie; naruszenie jakiegokolwiek przepisu postępowania podatkowego skutkuje naruszeniem określonej zasady ogólnej postępowania podatkowego. Cechą zasad ogólnych postępowania podatkowego jest to, że nie wprowadzają one nowych, samoistnych instytucji w postępowaniu podatkowym. Zasady ogólne są natomiast realizowane przez instytucje istniejące, co uzasadnia wcześniejsze spostrzeżenie łącznego stosowania przepisów regulujących zasady ogólne oraz przepisów regulujących poszczególne instytucje postępowania. W zasadzie wszystkie instytucje postępowania podatkowego powinny być traktowane jako konkretyzacja zasad ogólnych tego postępowania. Tym samym przepisy szczegółowe muszą być interpretowane zgodnie z zasadami ogólnymi. Zasady ogólne są zatem punktem odniesienia dla wskazań interpretacyjnych w toku stosowania wszystkich norm składających się na poszczególne instytucje postępowania podatkowego. Zasady ogólne postępowania podatkowego mogą być wykorzystane do wypełniania ewentualnych luk w przepisach regulujących postępowanie podatkowe.

Cechy, które świadczą o generalnym charakterze zasad ogólnych postępowania podatkowego mają bezpośredni związek z realizowanymi przez nie funkcjami. Można wskazać następujące funkcje zasad ogólnych postępowania podatkowego. Po pierwsze, ujednolicanie praktyki stosowania przepisów prawa podatkowego. Funkcja ta sprawowana jest przede wszystkim przez zasady legalizmu oraz postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Godne podkreślenia jest to, że oddziałuje ona również na stosowanie przez organy podatkowe w toku postępowania podatkowego przepisów prawa podatkowego materialnego. Po drugie, wyznaczanie dyrektyw interpretacyjnych. Funkcja ta wiąże się z kreowaniem określonych standardów w toku wykładni prawa podatkowego, przede wszystkim procesowego. Przykładem może być zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych oraz zasada prawdy materialnej, wykluczające posługiwanie się w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego regułą interpretacyjną, w myśl której wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść Skarbu Państwa (*in dubio pro fisco*). Kolejna, trzecia, funkcja, sprowadza się do wpływania na czynności podejmowane w ramach uznania administracyjnego. Funkcja ta wiąże się zwłaszcza z zasadą prawy

materialnej (dołożenie należytej staranności prze organ podatkowy w zakresie ustalania stanu faktycznego sprawy i wyjaśnienia motywów podjętej decyzji uznaniowej), i sądowej kontroli decyzji administracyjnej (sąd kontroluje zgodność decyzji uznaniowej z przepisami ustrojowymi i proceduralnymi, zaś w zakresie prawa materialnego kwestie związane z naruszeniem wyznaczonych przez to prawo granic uznania administracyjnego)[6]. Czwarta funkcja to wypełnianie luk w prawie podatkowym, przede wszystkim procesowym. W praktyce funkcja ta wiąże się ze stosowaniem analogii w toku wykładnia prawa. W literaturze przyjmuje się dopuszczalność stosowania analogii w prawie podatkowym. Zaznaczyć jednak należy, że w porównaniu do analogii w prawie podatkowym materialnym zdecydowanie mniej wątpliwości budzi stosowanie analogii w zakresie procedury podatkowej[7]. Przykładowo z zasady prawdy materialnej można w odniesieniu do reguł przeprowadzenia określonych czynności dowodowych sięgnąć po rozwiązania przewidziane w innych procedurach. W szczególności dopuścić należy możliwość skonfrontowania świadków, których zeznania przeczą sobie wzajemnie, co wynika z art. 272 kodeksu postępowania cywilnego[8]. Piąta funkcja wiąże się z wyznaczaniem kierunków prac legislacyjnych. Funkcja ta nawiązuje do tej cechy zasad ogólnych, która przypisuje szczegółowym instytucjom postępowania podatkowego realizację zasad ogólnych postępowania podatkowego. Jako przykład można wskazać na zmiany dokonane w art. 290 O.p. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw[9]. Otóż skreślono art. 290 § 3 O.p., zgodnie z którym protokół nie mógł zawierać oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli. Natomiast w art. 290 § 2 dodano pkt 6a, zgodnie z którym protokół zawiera ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli. Zmiana powyższa jest przejawem dostosowania art. 290 O.p. do zasady udzielania informacji prawnej. Ostatnia, szósta funkcja, to ochrona interesu indywidualnego oraz interesu publicznego. Ochrona interesu indywidualnego oraz interesu publicznego wiąże się z funkcja ochronną, która obok porządkującej oraz instrumentalnej jest przypisywana prawu o postępowaniu podatkowym. Niemniej jednak to już zasady ogólne postępowania podatkowego określają sytuację prawną strony. Są to zatem pierwsze regulacje, spośród proceduralnych, traktujące o ochronie interesu indywidualnego (np. czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania, zasada dwuinstancyjności). W sferze ochrony interesu

[6] J. P. Tarno, Zasady ogólne k.p.a. w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, SPE 1986, t. 36, s. 63 i n.
[7] L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2005, s. 71
[8] Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego **(**Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.)
[9] (Dz. U. Nr 217, poz. 1590)

publicznego istotne znaczenie odgrywa zasada trwałości decyzji ostatecznej oraz zasada dwuinstancyjności. Można zatem dojść do wniosku, że zasady ogólne postępowania podatkowego wzmacniają pozycję procesową podmiotów postępowania podatkowego[10].

Uwzględniając zbieżność zasad ogólnych postępowania podatkowego z zasadami ogólnymi postępowania administracyjnego, posiłkując się ponadto rozumieniem istoty prawnej tych ostatnich zaprezentowanym przez S. Rozmaryna[11], można wskazać, iż gólne zasady postępowania podatkowego zajmują pozycję wyższą w hierarchicznej strukturze prawa podatkowego proceduralnego. Nie mają jednak mocy konstytucyjnej. Należy jednak zwrócić uwagę na to, że niektóre z zasad ogólnych postępowania można wyprowadzić z Konstytucji RP[12]. W tym przypadku zasady ogólne są rozwinięciem i konkretyzacją norm konstytucyjnych. Najlepszym przykładem może być określona w art. 120 O.p. zasada legalizmu, która nawiązuje bezpośrednio do konstytucyjnej zasady legalizmu. Zgodnie z art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Ogólne zasady postępowania podatkowego są prawem ustanowimy przez ustawodawcę, nie są natomiast prawem zwyczajowym, prawem sędziowskim ani też wyłącznym tworem doktryny.

Regułą jest, że każdorazowe naruszenie przez organ podatkowy zasady ogólnej w powiązaniu z naruszeniem konkretnego przepisu Ordynacji podatkowej skutkuje wadliwością decyzji podatkowej. Z wyjątkiem od tej reguły mamy do czynienia w przypadku naruszenia zasady szybkości postępowania. W takiej sytuacji trudno mówić o wadliwości decyzji podatkowej, zaś ustawodawca przewiduje w stosunku do organu podatkowego inne dolegliwości niż uchylenie aktu administracyjnego.

Większość zasad ogólnych postępowania podatkowego została określona przez ustawodawcę w sposób bezwzględny, co oznacza, że nie ma jakichkolwiek odstępstw od ich realizacji. Niektóre jednak zostały sformułowane ze wskazaniem dopuszczalnych od nich wyjątków. Wyjątki przewidziane są w odniesieniu do zasady czynnego udziału strony (art. 123 § 2 O.p.), zasady pisemności (art. 126 O.p.) oraz zasady trwałości decyzji ostatecznej (art. 128 O.p.). Zasady ogólne postępowania podatkowego kreują określone standardy prawa procesowego.

[10] Zob. S. Presnarowicz w: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 491.
[11] S. Rozmaryn, O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo" 1961, Nr 12, s. 887 i n.
[12] Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr78, poz. 483, ze zm.)

Zgodnie z przyjętymi kanonami wykładni prawa, przepisy wprowadzające wyjątki od reguł powinny być interpretowane ściśle.

Swoiste ograniczenie zasady jawności postępowania wyłącznie dla stron przewidują regulacje Działu VII „Tajemnica skarbowa", a zwłaszcza art. 299b O.p., który to przepis umożliwia upublicznienie informacji związanych z tokiem postępowania podatkowego. Warto jednak zaznaczyć, że brak jest wyraźnego zastrzeżenia w art. 129 O.p. wyjątku od zasady jawności postępowania wyłącznie dla strony. Taki stan prawny należy oceniać negatywnie.

W literaturze wskazano klasyfikację zasad ogólnych postępowania podatkowego ze względu na znaczenie w stosowaniu prawa przez organy podatkowe[13]. Dokonano ich podziału na zasady idei stosowana prawa, a także zasady kultury administrowania oraz techniczno – procesowe.

Wśród zasad idei stosowana prawa wyodrębniono pierwotne oraz pochodne. Do zasad pierwotnych zalicza się zasady: legalizmu i praworządności (art. 120 O.p.), prawdy materialnej (art. 122 O.p.), czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania (art. 123 § 1 O.p.). Do zasad pochodnych zalicza się zasady: jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129 O.p.), postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 O.p.), dwuinstancyjności postępowania (art. 127 O.p.), trwałości ostatecznych decyzji (art. 128 O.p.). Z kolei do zasad kultury administrowania zalicza się zasady: przekonywania (art. 124 O.p.), udzielania informacji (art. 121 § 2 O.p.). Natomiast do zasad techniczno – procesowych zalicza się zasady: wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania (art. 125 O.p.) i pisemności (art. 126 O.p.).

Z wyróżnienia zasad prawa i reguł prawa wynikają dyrektywy interpretacyjne[14], które mogą mieć zastosowanie w odniesieniu do zasad ogólnych prawa podatkowego. Otóż w razie sprzeczności przepisu z zasadą systemu prawa (części systemu) należy tak ustalić znaczenie interpretowanego przepisu, by nie był on z tą zasada sprzeczny. Ponadto jeżeli na gruncie wykładnia językowej istnieją wątpliwości co do znaczenia przepisu prawnego, zasadne jest takie jego ustalenie, które jest zgodne z zasadami systemu prawa (części systemu), do którego interpretowany przepis należy. Jeżeli interpretator powołuje zasadę systemu prawa (lub jego

[13] Adamiak B., Borkowski J., Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne, Warszawa 2005, s. 45
[14] J. Wróblewski, Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988, s. 137

części), to powinien określić tę zasadę przez wskazanie konkretnego przepisu lub ich grupy zawierającej daną zasadę lub też, z których ta zasada wynika na gruncie przyjętych reguł inferencyjnych.

III

Można wskazać na konieczność uzupełnienia zasad ogólnych postępowania podatkowego o nowe, nieujęte dotychczas normatywnie.

Jako pierwszą należy wymienić zasadę wprowadzającą zakaz rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść strony postępowania. Regułę tę można wyprowadzić jednak z zasady prawdy obiektywnej i z zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

W postępowaniu podatkowym nie została również ustanowiona wprost zasada obowiązku uwzględniania przez organ podatkowy interesu strony. W kodeksie postępowania administracyjnego w zasadzie ogólnej przewidzianej w art. 7 tej ustawy, nałożono na organy administracji publicznej obowiązek uwzględnienia interesu strony. Powinność organu podatkowego w postaci uwzględniania interesu strony można natomiast wyprowadzić z zasady ogólnej pogłębiania zaufania do organów podatkowych[15].

Ordynacja podatkowa nie formułuje także zasady proporcjonalności, którą można wyprowadzić z art. 31 ust. 1 Konstytucji RP. Zasada ta nakazuje stosowanie przez organy podatkowe środków proporcjonalnych (adekwatnych) do zamierzonych celów. Nie mogą być zatem nakładane na stronę postępowania obowiązki niewspółmierne do celu, który ma być osiągnięty dzięki ich nałożeniu. Zasad ta ma w szczególności na celu ochronę interesów jednostki, zwłaszcza słabszej, w jej kontaktach z władzą i zagwarantować, że stosowane przez tą ostatnią środki nie będą wykraczały poza niezbędną, uzasadnioną celami postępowania i indywidualną sytuacją strony, miarę[16]. W poszczególnych przepisach Ordynacji podatkowej można jednak doszukać się przejawów tej zasady. Przykładowo, zgodnie z art. 148 § 3 O.p. doręczenie pisma osobie fizycznej może nastąpić w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie, jest możliwe wyłącznie w uzasadnionych przypadkach lub też w razie niemożności

[15] B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne 2005, s. 24
[16] Z. Kmieciak (red.), Postępowanie administracyjne w Europie, Warszawa 2005, s. 45

doręczenia pisma w sposób określony w art. 148 § 1 i 2 O.p. Inny przykład zawiera art. 155 § 2 O.p. Otóż jeżeli osoba wezwana nie może stawić się w miejscu, które ma być wskazane przez organ podatkowy z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby.

IV

Istota i funkcje zasad ogólnych postępowania podatkowego wiążą się bezpośrednio z miejscem norm wyznaczających te zasady w hierarchicznej strukturze systemu prawa oraz ich stosunkiem logiczny do innych norm prawa. Już sam fakt zamieszczenia zasad ogólnych postępowania podatkowego na wstępie przepisów o postępowaniu podkreśla ich doniosłość. Zasady ogólne postępowania podatkowego są niewątpliwie regułami systemowymi. Odnoszą się one jednak zasadniczo do części systemu prawa podatkowego – prawa podatkowego procesowego.

Contact:
Piotr Pietrasz
Wydzial Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, Polska
Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku, Polska