

ZASADY PROCEDURY PODATKOWEJ W POLSCE

JACEK PATYK

WYDZIAŁ FINANSÓW I ZARZĄDZANIA, WYŻSZA SZKOŁA BANKOWA W
TORUNIU

Summary:

The principles of the taxes procedure were captured in the Polish recipes of the taxes right. These are the most important recipes which the organs of the taxes administration use in leading of the taxes conduct. Introduced principles define basic rights and duties of the participants of the taxes conduct. The addressees the presented principles were directed to are both the organs of the taxes administration as well as sides being the tax-payer, payer or the collector.

Wprowadzenie

Polski ustawodawca w najważniejszej ustawie regulującej procedurę podatkową w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60) przedstawia najważniejsze zasady postępowania podatkowego. Ranga i doniosłość prezentowanych zasad została ujęta w odrębnym tytule działu IV Ordynacji Podatkowej „zasady ogólne”. Ustawodawca adresując prezentowane zasady odnosi się do reguł obowiązujących zarówno wszystkie organy administracji podatkowej funkcjonujące w Polsce jak również do wszystkich podmiotów uczestniczących w każdym postępowaniu przed wspomnianymi organami administracji podatkowej. W poszczególnych zasadach ustawodawca zarówno dla uczestników postępowania jak również dla organów podatkowych wytycza normatywne zasady, będące prawami jak i obowiązkami każdego z nich. Rozwinięcie poszczególnej zasady znajduje swoje odzwierciedlenie w części stanowiącej tryb i sposób postępowania podatkowego. Normatywny charakter każdej z prezentowanych zasad powoduje możliwość bezpośredniego powoływania się na nie w ramach toczącego się postępowania podatkowego¹.

Polski ustawodawca prezentując katalog zasad, ujmuje je w enumeratywnym zamkniętym katalogu. Są one ujęte w art. 120 – 129 wskazanej ustawy. Mimo, iż ustawodawca nie

¹ Szerzej: H. Dzwonkowski, Z. Zgierski: Procedury Podatkowe, Difin Warszawa 2006 r. str. 632-634

dokonał ich normatywnego nazewnictwa, to zgodnie z doktryną nauki zostały one sklasyfikowane i odpowiednio do swojej treści nazwane².

Będą to zasady takie jak:

1. praworządności ([art. 120](#) o.p.),
2. prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych ([art. 121 § 1](#) o.p.),
3. udzielania niezbędnych informacji ([art. 121 § 2](#) o.p.),
4. dochodzenia prawdy obiektywnej ([art. 122](#) o.p.),
5. czynnego udziału strony w postępowaniu ([art. 123 § 1](#) o.p.),
6. przekonywania ([art. 124](#) o.p.),
7. szybkości i prostoty ([art. 125](#) o.p.),
8. pisemności ([art. 126](#) o.p.),
9. dwuinstancyjności ([art. 127](#) o.p.),
10. trwałości decyzji ostatecznych ([art. 128](#) o.p.),
11. jawności wobec stron ([art. 129](#) o.p.).

Ponadto dla uzupełnienia całkowitego katalogu zasad postępowania podatkowego należy odzwierciedlić zasady występujące w obowiązującej Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Są to podstawowe zasady, będące ze względu swojej rangi naczelnymi zasadami prawa obowiązujące w każdej procedurze postępowania, zarówno postępowania administracyjnego, cywilnego, karnego czy też podatkowego³. Jest to zasada demokratycznego państwa prawnego – z kolei z której wynikają inne zasady takie jak:

1. zasady niedziałania prawa wstecz,
2. zasady ochrony praw nabytych,
3. zasady prawa do procesu, czy też
4. zasada zakazu interpretacji rozszerzającej przedmiotu opodatkowania na niekorzyść podatnika.

² C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnerowicz, Ordynacja Podatkowa – komentarz, Wolters Kluwer Dom Wydawniczy ABC Warszawa 2006 r. str. 491-450

³ Szerzej: B. Adamiak, J. Borowski, R. Mastalski,, J. Zubrzycki,, Ordynacja Podatkowa – komentarz, Unimex Wrocław 2007 r. str. 530-536.

Zarówno podatnicy jak i organy podatkowe mają obowiązek uwzględnić zasadę bezpośredniego stosowania przepisów konstytucyjnych, czy też zasadę równości wobec prawa, która będzie miała podstawowy wpływ w zakresie analizy statusu podatnika.⁴

Tak wskazane zasady ujęte w [Konstytucji RP](#) stanowią punkt wyjścia jak i uzupełnienie dla katalogu zasad ogólnych postępowania podatkowego, zawartych od [art. 120](#) do [129](#) ustawy ordynacja podatkowa.

Zasada praworządności

Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Jest to Pierwsza i zarazem najważniejsza zasada skatalogowana w ordynacji podatkowej. Jej prymat nad pozostałymi zasadami charakteryzuje się tym, iż odnosić się ona będzie do organów administracji podatkowej zarówno do przestrzegania prawa wynikającego z ordynacji podatkowej jak również do każdego innego prawa wynikającego z szeroko pojętego systemu prawa obowiązującego w Polsce. Z chwilą wejścia Polski do Unii Europejskiej obowiązujące prawo w zakresie, którego jest zobowiązany organ administracji podatkowej do przestrzegania jest zarówno prawo wewnętrzne jak i wynikające z dyrektyw wspólnoty europejskiej⁵.

Zasada zaufania

Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Na podstawie [art. 121 § 1](#) Ordynacji Podatkowej można sformułować zasadę zaufania. Jest ona adresowana do organów podatkowych prowadzących postępowanie.

Powyższa zasada nakłada na organy podatkowe obowiązek takiego zachowania się w ramach prowadzonego postępowania, aby podmioty uczestniczące jako strona miały poczucie z jednej strony „powagi władzy podatkowej”, z drugiej zaś strony złagodzenia konieczności opodatkowania. Sens tej zasady sprowadza się do zrównoważenia w toku prowadzonego postępowania interesu Skarbu Państwa i interesu każdego podatnika, czy też innego podmiotu. Dlatego też działanie organu podatkowego, uwzględniającego na każdym etapie wykonywanych czynności interes prywatny podatników, będzie niewątpliwie wpływało na właściwe poczucie obowiązków podatkowych i tym samym poczucie zaufania do działania organów podatkowych.

⁴ P. Borszowski Zasady ogólne postępowania podatkowego, Profesjonalny serwis podatkowy Wolter Kluwer Polska

W zasadzie swojej treści jest swoistego rodzaju postulatem, który jest adresowany do administracji podatkowej. W polskiej rzeczywistości jest ona częstokroć nieprzestrzegana. Brak jej respektowania przez organy podatkowe może z jednej strony wynikać z tytułu niekompetentności funkcjonariuszy aparatu skarbowego, z drugiej zaś strony może wynikać z tytułu występujących kolizji norm prawnych wzajemnie się wykluczających i sobie przeczących⁶.

Zasada udzielania niezbędnej informacji

Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Paragraf drugi art. 121 poza zasadą zaufania ujmuje zasadę informacji. Dotyczy ona niezbędnego informowania strony o każdym stadium postępowania podatkowego. Przejawia się ona na zasadzie nałożonego obowiązku na organ administracji podatkowej. Zakres wypełnienia takiego obowiązku uzależniony będzie od zakresu złożonego wniosku ze strony podatnika lub innego uczestnika postępowania.

Zwrócenia uwagi w tym miejscu zasługuje fakt, iż musi to być wniosek strony odnoszący się do istniejącego stanu faktycznego wynikającego z danego postępowania. Organ podatkowy nie będzie w tym miejscu pełnił roli doradcy podatnika, jak również nie będzie udzielał informacji dotyczącej ewentualnych rozwiązań możliwych do zastosowania. Informacje będą odnosiły się tylko do bieżącego postępowania. Ponadto wskazać tu należy, iż taki obowiązek będzie miał zastosowanie o ile podatnik skorzysta z takiego prawa. Złożenie wniosku o daną informację może przybierać postać formalnego wniosku pisemnego jak również może być złożony ustnie do protokołu.

Kolejną przesłanką dotyczącą samego charakteru informacji jest jej niezbędność. Ustawodawca posługując się określeniem niezbędności, wskazuje na możliwy charakter przestrzegania tej zasady w zależności od wagi informacji, która ma być udzielana.

Nie chodzi tu więc o każdą informację związaną z tokiem postępowania, ale o taką, której znaczenie dla przedmiotu prowadzonego postępowania podatkowego ma zasadnicze znaczenie. Waga informacji i jej zasadnicze znaczenie, będzie podlegało pod oceną organu podatkowego, który ma udzielić niezbędnych informacji. Tym samym daje to organowi

⁶ Szerzej: B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja Podatkowa – komentarz, TNOiK Toruń 2002 r. str.421-423.

podatkowemu niezmiernie dużo możliwości reglamentowania i dowolnego uznawania powagi udzielanej informacji⁷.

Zasady prawdy obiektywnej

W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Określona zasada prawdy obiektywnej ujęta w art. 120 ustawy Ordynacja Podatkowa odosi się do takiego działania ze strony organów administracji państwowej, które wszelkimi sposobami mają za obowiązek wszechstronnie wyjaśnić sprawę. Polski ustawodawca w tej zasadzie posługuje się pojęciami takimi jak „niezbędne” działania, czy też „dokładne” wyjaśnienie stanu faktycznego. Należy powyższe sformułowania rozumieć w taki sposób, aby ustalony stan faktyczny, pozwalał w sposób nie budzący żadnych wątpliwości, na rozstrzygnięcie o jej prawach i obowiązkach na gruncie prawa podatkowego. W rzeczywistości omawiana zasada sprowadza się do kwestii związanych z ciężarem dowodu jak i samego postępowania dowodowego. Jej uzupełnieniem i jednocześnie pełniejszym odzwierciedleniem jest uregulowane w ustawie Ordynacja Podatkowa postępowanie dowodowe, które ma na celu doprowadzenie do takiego stanu rzeczy, aby organy podatkowe podejmując i wydając decyzje podatkowe miały przekonanie o rzeczywistym i faktycznym wyjaśnieniu każdej sprawy. W zakresie analizowania zasady prawdy obiektywnej, zarówno organ podatkowy jak i strona ma obowiązek posługiwania się dowodami służącymi wyjaśnieniu sprawy. Definicja dowodu w postępowaniu jest wezwaniem organu podatkowego do legalnego działania, które ma przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Art. 180 ordynacji podatkowej podaje, iż dowodem może być wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Tym samym przepisy ordynacji podatkowej eliminują możliwości wyjaśnienia sprawy w oparciu o nielegalne dowody zdobyte w sposób sprzeczny z prawem. W Polsce orzecznictwo jak i doktryna wskazuje na co raz częstsze sposoby nielegalnego pozyskiwania dowodów jakimi są: podsłuchy nielegalnie zdobyte czy też dowody z tytułu nielegalnego videofilmowania. W zakresie zasady wszechstronnego wyjaśnienia sprawy istotnym jest również fakt, iż zarówno organ podatkowy jak i strona

⁷ C. Kosikowski, H. Dzwonkowi, A. Uchla, Ustawa Ordynacja Podatkowa – komentarz, Dom Wydawniczy ABC Warszawa 2002 r. str. 298

postępowania mogą być inicjatorem przeprowadzenia dowodu i tym samym mogą być aktywną stroną do wyjaśnienia stanu faktycznego zgodnego z rzeczywistością⁸.

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu

Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Na podstawie [art. 123](#) Ordynacji podatkowej wyróżnia się zasadę zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu. W powyższym zakresie jest to niebywale ważna powinność adresowana dla organów podatkowych jak również możliwość skorzystania z praw przynależnych podatnikowi⁹.

Takie prawo uczestniczenia przez stronę w każdym stadium postępowania oznacza, iż strona ma prawo być obecna w każdej dokonywanej czynności zarówno w pierwszej jak i drugiej instancji. Czynności dokonywane przez organ związane z tokiem postępowania mogą być zarówno ograniczone do badania dokumentów i ewidencji poprzez szeroko rozumiane postępowanie dowodowe. Strona ma prawo fizyczne uczestniczyć w każdej badanej czynności, np. w trakcie przesłuchań świadków, biegłych, w trakcie oględzin, itp. Powyższa zasada nie tylko nadaje prawo uczestniczenia we wskazanych czynnościach lecz również nadaje uprawnienia bycia „czynnym” uczestnikiem postępowania. Oznacza to, iż podatnik ma prawo składać dodatkowe wyjaśnienia, inicjować postępowanie dowodowe, zadawać pytania świadkom, biegłym, wskazywać niezbędne rzeczy podlegające oględzinom itp.

Uwieńczeniem tej zasady jest to, iż strona przed otrzymaniem decyzji, zarówno w pierwszej jak i drugiej instancji, ma prawo zapoznać się z całokształtem zebranych materiałów dowodowych jak również ma prawo wypowiedzenia się co do tych dowodów¹⁰.

Zasada przekonywania

Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. Jest to o tyle ciekawa zasada o ile stawia organy administracji podatkowej w obligatoryjnym obowiązku przestrzegania jej bez jakiegokolwiek

⁸ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnerowicz, Ordynacja Podatkowa – komentarz, Wolters Kluwer Dom Wydawniczy ABC Warszawa 2006 r. str. 500

⁹ H. Dzwonkowski Zasada czynnego udziału strony w każdym stadium postępowania, Wolters Kluwer Polska CD 2007

¹⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja Podatkowa – komentarz, TNOiK Toruń 2002 r. str.428-429.

interweniowania przez stronę postępowania. Wcześniej wymienione i omawiane zasady takie jak informacji, prawdy obiektywnej, czy też czynnego udziału stron, w określonych sytuacjach inicjatorem respektowania zasad był podatnik. Jego wniosek często decydował o bezpośrednim stosowaniu odpowiedniej zasady. W tym przypadku mamy obligatoryjność polegającą na tym, iż organ podatkowy przeprowadzając postępowanie i podejmując jakąkolwiek decyzje podatkową ma obowiązek przedstawienia uzasadnienia, którym się kierował przy podejmowaniu decyzji. Oznacza to, iż poza uzasadnieniem własnego stanowiska będącego stanem faktycznym odpowiadającym rzeczywistości organ podatkowy powinien podać podstawę prawną, która kierował się przy rozstrzygnięciu sprawy¹¹.

Ponadto ciekawą w wymienionej zasadzie jest kwestia związana z wykonaniem decyzji bez stosowania środków przymusu. Jest to o tyle kłopotliwe, o ile jest w ogóle możliwość wykonania decyzji przez podatnika dobrowolnie, bez składanych jakichkolwiek sprzeciwów. Idealnym stanem rzeczy jest sprawa zakończona w toku pierwszej instancji, co do której nie ma jakichkolwiek wątpliwości, zarówno ze strony podatnika jak i organu. W takim przypadku strona nie wnosi odwołania do organu wyższej instancji, co tym samym po upływie 14 dni następuje uprawomocnienie decyzji. Ponadto podatnik sam dobrowolnie bez stosowania środka przymusu poddaje się pod bezwzględne jej wykonanie¹².

Zasada szybkości i prostoty

Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Ujęta w art. 125 ustawy Ordynacji podatkowej zasada szybkości i prostoty polega na tym, iż ujmuje ona w swojej treści przekaz dla organów skarbowych wnikliwego działania. Dla organów skarbowych może oznaczać ono jako działanie precyzyjne, szczególnie dokładnie. Takie działanie: „ precyzyjne” „wnikliwie” „dokładane” z jednej strony wymaga sporego nakładu czasu z drugiej strony jest ograniczone do działania szybkiego. Szybkie działanie, które wymienia omawiany przepis prawa jest pojęciem względnym nie normującym o jaką „ szybkość” działania chodzi. W zakresie procedury ustawodawca określa liczne terminy, co do których zarówno strona jak i organ ma obowiązek się podporządkować. Jednakże należy zwrócić uwagę iż zasada ta dotyczy działania urzędów i jako taka nie może być wykorzystywana przez nie w ten sposób, że jako

¹¹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski: *Procedury Podatkowe*, Difinin Warszawa 2006 r. str. 655

¹² Szerzej: B. Adamiak, J. Borowski, R. Mastalski,, J. Zubrzycki,, *Ordynacja Podatkowa – komentarz*, Unimex Wrocław 2007 r. str. 555-556

przyczynę przewlekłości postępowania będą one podawać korzystanie przez strony z jej proceduralnych uprawnień.

Zasada pisemności

Sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Zgodnie z treścią [art. 126](#) ordynacji podatkowej wynika, iż zasada pisemności odnosi się do całokształtu postępowania podatkowego. Oznacza ona, iż sprawy podatkowe generalnie załatwiane są w formie pisemnej. W praktyce sprowadzać się to będzie do załatwiania każdej czynności, zarówno prowadzonych z urzędu jak i na wniosek, w formie pisemnej. Powyższa zasada konstytuuje formalny przebieg postępowania co do jego sposobu i technicznego jego wykonania. Prezentowana zasada nie oznacza w sposób bezwzględny, iż nie zastosowanie się do jej formy czynić będzie postępowaniem nieważnym lub wadliwym. Uczestnicy postępowania, zarówno strona jak i organ podatkowy mają prawo wnosić ustnie żądania jak i precyzować wnioski, niemniej jednak za każdorazową czynnością dokonywania ustnie, winien być sporządzany protokół lub stosowna notatka służbowa. Wymiar stosowania powyższej zasady odnosi się w sposób bezwzględny do pisemnego jego zastosowania w części finalnej. Sprawy winny być załatwione w formie pisemnej, co tym samym oznaczać będzie załatwienie sprawy. Każda sprawa podatkowa – jej załatwienie, ma miejsce poprzez decyzyjne rozstrzygnięcie. Zgodnie z omawianą zasadą to rozstrzygnięcie musi być dokonane w formie pisemnej¹³.

Zasada dwuinstancyjności

Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne. Jest to jedna z podstawowych zasad państwa prawnego. W ustawie ordynacja podatkowa wyrażona jest w art. 127. Wyraża ona przede wszystkim prawo każdego podmiotu do rozstrzygnięcia o jego prawach i obowiązkach podatkowych przez dwa różne organy. Przesłanką istnienia takiej zasady jest to, iż z samego założenia umożliwienia wypowiedzenia się o tym samym stanie faktycznym i prawnym przez dwa różne organy podatkowe. Ponadto wyrazem realizacji tej zasady jest fakt posiadania uprawnienia przez strony do możliwego złożenia odwołania w rozstrzygniętej decyzją sprawie. Każdorazowo we wszystkich sprawach podatkowych od skutecznie doręczonej

¹³ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnerowicz, Ordynacja Podatkowa – komentarz, Wolters Kluwer Dom Wydawniczy ABC Warszawa 2006 r. str. 507

decyzji strona ma prawo wnieść w terminie 14 dni odwołanie do organów wyższej instancji. W Polsce problematycznym wydaje się fakt naruszenia tej zasady możliwości wniesienia odwołania do „organu wyższej instancji” w sprawach, których rozstrzyga w pierwszej instancji Minister Finansów. Jest to zgodnie z przepisami prawa najwyższy organ instancyjny, który sam w sobie będzie pierwszą jak i drugą instancją¹⁴.

Zasada trwałości decyzji ostatecznych

Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Zasada uregulowana w polskim prawie podatkowym mocą art. 128 Ordynacji podatkowej.

Najbardziej istotną w tym zakresie jest kwestia określenia decyzji ostatecznej. W przepisach polskiego prawa podatkowego będzie miało to miejsce w przypadkach w których żaden przepis prawa nie będzie zezwalał podatnikowi na wniesienie odwołania do wyższej instancji. Powyższe może mieć miejsce w dwóch sytuacjach. Po pierwsze gdy decyzja wydana przez organ drugiej instancji załatwia ostatecznie sprawę i tym samym wyczerpuje dwuinstancyjny tok postępowania podatkowego. Drugi przypadek decyzji ostatecznej będzie miał miejsce po uprawomocnieniu się wydanej decyzji przez organ pierwszej instancji. Będzie to miało miejsce po upływie 14 dni od dnia skutecznego doręczenia decyzji przez organ pierwszej instancji. Podstawą wprowadzenia powyższej zasady niewątpliwie była kwestia konieczność poszanowania innej zasady, a mianowicie zasady bezpieczeństwa obrotu prawnego. Polega to na tym, aby raz prawomocnie zakończona sprawa w zakresie postępowania podatkowego nie mogła być bez uzasadnionej przyczyny ponownie rozpatrywana. Jedynymi wyjątkami możliwości wzruszenia prawomocnej decyzji jest tylko i wyłącznie zaistnienie wskazanych w ustawie przesłanek pozwalających na wznowienie postępowania podatkowego, stwierdzenia nieważności decyzji, uchylecia jej lub dokonania jej zmiany¹⁵.

Zasada jawności

Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron. Jest to ostatnia z wymienionych w ordynacji podatkowej zasad, która to została uregulowana w art. 129 omawianej ustawy. Adresowanie jawność postępowania wyłącznie dla stron postępowania przejawia się tym, iż

¹⁴ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski: *Procedury Podatkowe*, Difinin Warszawa 2006 r. str. 660

¹⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja Podatkowa – komentarz*, TNOiK Toruń 2002 r. str.440-442.

zasada obowiązuje zarówno strony jak i ich przedstawicieli i pełnomocników, którzy występują w jej imieniu. Jawność dla stron przejawia się tym, iż organ podatkowy może informować jak i zawiadamiać o czynnościach postępowania tylko i wyłącznie zainteresowane postępowaniem strony. Organ podatkowy nie ma tym samym prawa, informować o toczącym się postępowaniu osoby trzeciej nie uczestniczącej jako strona w postępowaniu. Zakaz przedstawiania jakichkolwiek informacji o toczącym się postępowaniu dotyczy również będzie występujących w postępowaniu podatkowym świadków, biegłych itp.

Uzupełnieniem omawianej zasady jest regulacja w ordynacji podatkowej odnosząca się do zachowania przez pracowników organów administracji podatkowej tajemnicy skarbowej¹⁶. Zakres zachowania tajemnicy skarbowej adresowany jest do pracowników organów skarbowych, co tym samym strona w zakresie swojej indywidualnej sprawy nie ma obowiązku do zachowania tajemnicy skarbowej. Realizując zasadę jawności strona postępowania podatkowego ma prawo dzielić się swoimi informacjami do tego stopnia, że ma prawo podawać je do publicznej wiadomości.

Reasumując powyższe zasady stwierdzić należy, iż posiadają one niezwykle istotne znaczenie. Są one fundamentalnymi zasadami określającymi podstawowe prawa i obowiązki uczestników postępowania podatkowego. Prezentowane zasady tworzą porządek prawny w demokratycznym państwie, wytyczając i nakładając tym samym obowiązki na organy administracji podatkowej przy jednoczesnym wskazaniu szeregu praw należących do podatnika, płatnika czy inkasenta.

¹⁶ J. Jezierski, Tajemnica skarbowa w ordynacji podatkowej, w: Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej, Toruń 1998, s. 55-56.