

Skarbówka - dobry pasterz czy wygłodniały wilk?

Kochański, Malec, Zięba - Kochański Zięba Rapala i Partnerzy 05.07.2012 , aktualizacja: 04.07.2012

Nawet najlepsze mechanizmy prawne nie ochronią nas przed skutkami ludzkich błędów i świadomego łamania prawa, zarówno po stronie podatników, jak i po stronie urzędników. Może nas uchronić zmiana filozofii stosowania prawa podatkowego, która pojawia się już chyba po obu stronach. Organy podatkowe powinny być dobrym i wyrozumiałym pasterzem, a nie głodnym wilkiem wypatrującym czujnym okiem zabłąkanych owieczek - piszą Piotr Kochański, adwokat i partner zarządzający w Kochański Zięba Rapala i Partnerzy Sp. j., oraz Andrzej Malec i Anna Zięba, doradcy podatkowi w tej kancelarii.

Oczywiście każdy system prawa można doskonalić. W niniejszym artykule chcemy jednak zwrócić uwagę czytelników na to, iż system polskiego prawa podatkowego podlega stałym zmianom, które - generalnie oceniając - prowadzą do coraz lepszego prawa. Obecnie nie ma już wielu mechanizmów, które jeszcze na początku polskiej transformacji ustrojowej, w latach 90. ubiegłego wieku, mogły postawić pod murem i wielokrotnie w praktyce stawiały każdego podatnika, wobec którego organy podatkowe wszczęły - zasadnie czy bezzasadnie - postępowanie. Co więcej, równoległe z usuwaniem mechanizmów czyniących każde, najdrobniejsze nawet starcie z fiskusem starciem potencjalnie śmiertelnym dla działalności gospodarczej podatnika do systemu polskiego prawa podatkowego wprowadzane są instytucje, dzięki którym podatnicy są w stanie w coraz większym stopniu, i to nie tylko w teorii, ale i w praktyce, zarządzać swoim ryzykiem podatkowym, a więc również są w stanie minimalizować ryzyko podatkowe.

Mechanizmy prawne są więc obecnie znacznie lepsze od tych, które mieliśmy do dyspozycji jeszcze kilkanaście czy nawet kilka lat temu. Oczywiście nadal można i należy doskonalić te mechanizmy, ale uważamy, że obecnie coraz większego znaczenia dla unikania niesprawiedliwości w stosowaniu prawa podatkowego nabiera inna kwestia - a mianowicie upowszechnianie się w świadomości społecznej kiedyś zapomnianej, a obecnie odzyskiwanej prawdy, że to podatnicy utrzymują państwo i że rolą aparatu podatkowego jest pomaganie podatnikom i chronienie ich, a represja winna być jedynie wyjątkiem od reguły. Tej ostatniej kwestii poświęcimy ostatnią część artykułu.

Jasność przepisów, pewność prawa

Nie ulega wątpliwości, że zmiany legislacyjne wprowadzone na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat zwiększały stopniowo jasność i pewność prawa.

Zmiany te związane były w dużej mierze z integracją naszego prawa z prawodawstwem Unii Europejskiej. Pozytywny wpływ miało również przyjęcie Polski do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

Interpretacje podatkowe

W obszarze prawa podatkowego sztandarową instytucją przyczyniającą się do jasności i pewności prawa jest instytucja oficjalnych interpretacji podatkowych.

Wprowadzona po raz pierwszy w 1998 roku instytucja indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego umożliwia uzyskanie urzędowego potwierdzenia, że opisane we wniosku o wydanie

interpretacji przewidywane przez podatnika konsekwencje podatkowe określonego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego są w ocenie organów podatkowych zgodne z prawem obowiązującym w dniu wydania interpretacji.

Pierwotnie wydana interpretacja pełniła dla podatnika wyłącznie funkcję informacyjną - stanowiła swoistą urzędową wykładnię przepisów. W 2003 roku po raz pierwszy wprowadzono funkcję ochronną, początkowo w dość wąskim zakresie - tj. na podatnika, który zastosował się do wydanej interpretacji, nie mogły zostać nałożone sankcje (np. w postaci odsetek za zwłokę). Nie mógł on zostać również pociągnięty do odpowiedzialności karnoskarbowej.

Obecnie obowiązujące przepisy o interpretacjach indywidualnych w jeszcze większym stopniu zapewniają ochronę podatnikowi: w określonych sytuacjach - generalnie wówczas, gdy w interpretacji organ podatkowy wypowiedział się co do konsekwencji podatkowych działań dopiero planowanych przez podatnika, a nie już dokonanych - podatnik, który zastosuje się do wydanej interpretacji, jest także zwolniony z obowiązku zapłaty samego podatku, nawet jeśli wydana interpretacja indywidualna okaże się błędna i jako błędna zostanie później uchylona. Odpowiednie wykorzystanie instytucji indywidualnych interpretacji umożliwia zatem efektywne zarządzanie ryzykiem podatkowym.

Za korzystną zmianę legislacyjną należy uznać również wprowadzenie instytucji interpretacji ogólnych. Ich celem jest ujednolicenie stosowania przepisów prawa podatkowego. Początkowo były wydawane wyłącznie z inicjatywy samego ministra finansów. Obecnie wydawane są również na wniosek podatników. Choć przepisy regulujące zasady i tryb ich wydawania nie są jeszcze doskonałe, zmiany legislacyjne podążają we właściwym kierunku.

Rozjaśnianie prawa materialnego przez prawodawcę

W ciągu ostatnich kilkunastu lat doprecyzowano również wiele przepisów, których niejasność umożliwiała organom podatkowym dość dowolne ich stosowanie, co z punktu widzenia zdrowego rozsądku niejednokrotnie owocowało rażąco niesprawiedliwością wydawanych rozstrzygnięć organów podatkowych, a często również rozstrzygnięć sądów administracyjnych.

Przykłady takich niejasnych przepisów można by mnożyć, tak jak i historie stopniowego ich rozjaśniania przez prawodawcę, co z reguły oczywiście nie było procesem ani łatwym, ani wolnym od potknięć. Proces rozjaśniania niejasnego niewątpliwie jednak miał i ma ciągle miejsce.

Dobrym przykładem mogą tu być przepisy o cenach transferowych, czyli cenach stosowanych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Na początku lat 90. polskie przepisy nie precyzowały, w jaki sposób należy ustalać ceny stosowane w transakcjach z podmiotami powiązаныmi. Ponadto generalnie urzędnicy nie mieli wiedzy o tym, jakie standardy są w tym zakresie stosowane na świecie. Dlatego też każda transakcja z podmiotem powiązаныm, a zwłaszcza zagranicznym podmiotem powiązаныm, była od razu uznawana za podejrzaną. Za ten brak jasnych reguł gry oraz nieprzygotowanie graczy niejedni podatnicy zapłacili na początku polskiej transformacji ustrojowej własną skórą.

Sytuacja zaczęła się stopniowo poprawiać w drugiej połowie lat 90., gdy w związku z członkostwem Polski w OECD wytyczne OECD w sprawie cen transferowych stały się podstawą do zmiany polskich przepisów.

I choć samo wprowadzenie tych zmian ze względu na nieprzygotowanie do nich polskich organów skarbowych niejednego podatnika drogo kosztowało, to jednak z biegiem czasu transakcje z elementem międzynarodowym przestały budzić tyle wątpliwości, tym bardziej że od roku 2006 wprowadzono dodatkowo możliwość zawarcia z ministrem finansów porozumienia w zakresie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej (ang. Advanced Pricing Agreements). W ramach uprzedniego porozumienia cenowego podatnik zobowiązuje się stosować przyjętą metodę do objętych porozumieniem transakcji, w zamian uzyskując gwarancję, że stosowane przez niego ceny transakcyjne nie będą kwestionowane przez organy podatkowe.

Legislacyjne podstawy zmiany filozofii stosowania prawa

Niewątpliwie też polski prawodawca stopniowo tworzy podstawę zmiany filozofii stosowania prawa podatkowego. Co mamy na myśli? Jeszcze całkiem niedawno podatnik, wobec którego fiskus prowadził postępowanie, stawał się trędotą dla kontrahentów, w tym przede wszystkim dla banków, od których zależało finansowanie, a więc niejednokrotnie los przedsiębiorstwa podatnika. Było tak za sprawą przepisów, które powodowały, po pierwsze, to, że nawet niewielkie uchybienia owocować mogły wielkimi konsekwencjami finansowymi, a po drugie - ale chyba: przede wszystkim - powodowały, że egzekucja tych konsekwencji finansowych mogła być nagła, nieprzewidywalna i w dodatku niezależna od ostatecznego wyjaśnienia, czy podatnik ma rację, czy nie ma. Spektakularne wielkie upadłości podatkowe miały swe źródło właśnie w takich przepisach.

Natychmiastowa wykonalność decyzji

Należy bowiem pamiętać, że jeszcze kilka lat temu nieostateczne decyzje organu podatkowego (tj. takie, od których przysługiwało odwołanie) były wykonalne. Co prawda przepisy pozwalały organom podatkowym na wstrzymanie wykonalności decyzji, jednak w praktyce nie było to regułą. Nawet świadomość tego, że wykonanie decyzji będzie równoznaczne z zagładą przedsiębiorstwa, a zatem ewentualna późniejsza wygrana podatnika w sądzie nie będzie już mogła odwrócić skutków wykonania decyzji, nie powstrzymywała organów od wykonywania wydawanych decyzji.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami dopiero ostateczna decyzja organu podatkowego podlega wykonaniu. Oznacza to, że decyzja organu pierwszej instancji, od której zostało wniesione odwołanie, co do zasady nie podlega wykonaniu. W praktyce przedsiębiorca do czasu wydania decyzji organu drugiej instancji nie ma więc obowiązku zapłaty podatku ani odsetek za zwłokę wynikających z decyzji wymiarowej. Tylko w wyjątkowych okolicznościach wskazanych w ustawie organ podatkowy może nadać decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności.

W widoczny sposób zmieniała się więc filozofia prawodawcy. Wcześniej to podatnik musiał wskazać okoliczności uzasadniające wstrzymanie wykonania decyzji. Obecnie to organ podatkowy ma obowiązek uzasadnić konieczność natychmiastowej wykonalności decyzji. Dodatkowo uznaniowość organu jest ograniczona - natychmiastowa wykonalność decyzji może nastąpić tylko w sytuacjach ściśle określonych w ustawie.

Hipoteka ustawowa

Obok natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowych na banki finansujące podatników działała

jak czerwona płachta na byka instytucja hipoteki zabezpieczającej interes fiskusa, w kształcie nadanym przez przepisy podatkowe.

Otóż hipoteka ta przysługiwała skarbowi państwa na wszystkich nieruchomościach podatnika, m.in. z tytułu zaległości podatkowych określonych w nieostatecznej decyzji organu pierwszej instancji. Do jej powstania wystarczyło wyłącznie doręczenie decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej wydanej przez organ pierwszej instancji (sic!), a dodatkowo miała ona pierwszeństwo przed innymi hipotekami!

Już samo wszczęcie postępowania podatkowego wobec podatnika wiązało się więc z przeogromnym ryzykiem dla jego kredytodawców. Nie dość, że nieostateczna decyzja organu pierwszej instancji była natychmiast wykonalna, to dodatkowo organ mógł ustanowić hipotekę, która miała pierwszeństwo przed hipoteką ustanowioną wcześniej na rzecz kredytodawców.

Obecnie hipoteka zabezpieczająca interes fiskusa powstaje z chwilą dokonania jej wpisu do księgi wieczystej. Nie ma też pierwszeństwa przed innymi hipotekami. Dzięki temu sam fakt prowadzenia przez fiskusa postępowania wobec podatnika nie stanowi już tak bezpośredniego zagrożenia dla jego kredytodawców.

Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne

Nie sposób też przecenić znaczenia zmian w systemie sądownictwa administracyjnego. Wprowadzenie dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego oznaczało dla przedsiębiorców co najmniej podwójną korzyść. Po pierwsze, lepsze gwarancje procesowe - gdyż istnieje kontrola wyroków wydawanych przez wojewódzkie sądy administracyjne. Po drugie, orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego przyczynia się do ujednoczenia stosowania prawa podatkowego przez same organy podatkowe.

Co również ważne, orzeczenia sądowe w pierwszej instancji zapadają całkiem szybko, a sądy stawiają fiskusowi poprzeczkę coraz wyżej, generalnie coraz lepiej ograniczając arbitralność decyzji podatkowych, która jeszcze niedawno była powszechną zgorą podatników.

Likwidacja efektu kuli śnieżnej

Stopniowo też znikają i znikają z polskiego systemu podatkowego przepisy powodujące efekt kuli śnieżnej.

Pożegnaliśmy w ubiegłych latach słynną i niesławną opłatę sankcyjną w podatku VAT. Pożegnaliśmy co do zasady przepisy pozbawiające ulg inwestycyjnych ze względu na zupełnie drobne uchybienia podatkowe. Pożegnaliśmy zasadę, że wyrzucenie wydatku z kosztów podatkowych powodowało "z automatu" utratę prawa do odliczenia VAT związanego z tymi wydatkami. Znacznemu obniżeniu uległa również wysokość odsetek od zaległości podatkowych. Przykładowo odsetki od zaległości podatkowych w 1994 r. wynosiły aż 67 proc. rocznie! Dla porównania - obecnie ustawowe odsetki za zwłokę wynoszą 14,5 proc.

Tak więc obecnie raczej trudno już o sytuacje typowe dla lat ubiegłych, gdzie "puszczenie bączka" przez podatnika powodowało nadrepresję, niekiedy mogącą stanowić zagrożenie dla bytu podatnika. Reakcja represyjna państwa staje się bardziej proporcjonalna do naruszenia.

Bounty system

Na koniec pamiętajmy też o tym, iż w latach ubiegłych mieliśmy w Polsce system premiowania pracowników organów podatkowych, który w praktyce zachęcał do wydawania arbitralnych decyzji. Zasady działania tego systemu, a także niezwykle interesujące przykłady praktyczne, były jednak już przedmiotem wielu publikacji prasowych, ograniczymy się więc jedynie do stwierdzenia, iż mieliśmy w polskim systemie prawnym mechanizm, który zachęcał do wydawania niekorzystnych dla podatników decyzji podatkowych, nawet jeśli miałyby to być decyzje w sposób oczywisty nietrafne.

Wnioski

Kierunki transformacji polskiego prawa podatkowego pokazują, iż prawo to coraz bardziej realizuje standardy demokratycznego państwa prawnego. Kolejne zmiany legislacyjne wprowadzają większą jasność i pewność prawa. Tworzą też podstawy prawne do zmiany filozofii stosowania prawa przez podatników oraz organy podatkowe.

I właśnie przede wszystkim w tej zmianie filozofii, nie przekreślając oczywiście potrzeby dalszego rozważnego doskonalenia prawa, upatrujemy koniecznej, najszybszej i najlepszej drogi do eliminacji niesprawiedliwych rozstrzygnięć organów podatkowych.

Mamy już niezłe mechanizmy prawne. Musimy jednak stale upowszechniać świadomość funkcji, jaką powinny pełnić, i niejednokrotnie już pełnią, organy podatkowe wobec podatników, a także świadomość związanej z tym odpowiedzialności społecznej. Powinno się upowszechniać wśród podatników świadomość tego, że ryzykiem podatkowym można zarządzać i że w tym zakresie organy podatkowe mogą być cennym i pożądanym sojusznikiem, przede wszystkim przez instytucję interpretacji podatkowych. Powinno się też upowszechniać wśród organów podatkowych świadomość ich roli: organy podatkowe powinny być dobrym i wyrozumiałym pasterzem, a nie głodnym wilkiem wypatrującym czujnym okiem zabłąkanych owieczek.

Najlepsze mechanizmy prawne nie ochronią nas od skutków ludzkich błędów i świadomego łamania prawa, zarówno po stronie podatników, jak i po stronie urzędników. W dużym stopniu może jednak nas od nich uchronić zmiana filozofii stosowania prawa podatkowego, która zaczyna mieć już chyba miejsce po obu stronach. Z jednej strony, aktywność społeczna podatników przejawiająca się m.in. w takich zdarzeniach jak zjazd wspomniany na początku artykułu, wspierana przez aktywność i odpowiedzialność społeczną mediów, pozwalają ujawniać, nagłaśniać i potępiać niesprawiedliwe rozstrzygnięcia fiskusa. Z drugiej strony, fiskus na podstawie istniejących mechanizmów prawnych, w tym mechanizmów kontroli wewnętrznej, kierując się uznaniem swej roli społecznej i związanej z nią odpowiedzialności, ale także będąc pod naciskiem opinii publicznej, jest chyba jednak coraz bardziej skłonny takie niesprawiedliwe rozstrzygnięcia badać i weryfikować.

Jeśli taka filozofia się upowszechni, to jesteśmy pewni, że coraz mniej będzie nowych przypadków

spektakularnych upadłości podatkowych. Pozostanie jedynie naprawienie szkody tym, którym już została ona wyrządzona. Nieodłącznym elementem takiej filozofii musi też bowiem być przyjęcie przez fiskusa odpowiedzialności za wyrządzone szkody i gotowość do ich naprawiania.

Piotr Kochański, advocate, Managing Partner of Kochański Zięba Rapala & Partners Sp. j.

Andrzej Malec, Anna Zięba, tax advisors in Kochański Zięba Rapala & Partners Sp. j.

AN ENTREPRENEUR IS NOT A CRIMINAL – THINGS ARE BETTER BUT THEY CAN BE EVEN BETTER

Recently, in connection *inter alia* with the Convention of Entrepreneurs who have suffered from the tax authorities' activities, which took place in Warsaw on 31 May 2012, the topic of the Polish tax law system's imperfections and the need for change in the law is now back on the agenda.

Of course, every legal system can be improved. In this article however, we want to draw the attention of readers to the fact that the Polish tax system is changing constantly, which – generally speaking - leads to better law. Currently there are not many mechanisms, which, even at the beginning of the Polish system's transformation in the 1990s, could bring each taxpayer, subject rightly or wrongly to proceedings initiated by the tax authorities, to the end of the road. Moreover, simultaneously the removal of mechanisms that caused even a minor problem with the fiscal authorities, could potentially be fatal for the economic activities of a taxpayer, the legislators of the Polish legal system are introducing institutions through which taxpayers are able to manage their tax risk in practice (not only in theory), and hence are able to minimize their tax risk.

Therefore, the legal mechanisms are now much better than several years ago. Of course, these mechanisms can still be improved, but we feel that another issue is now more important in order to avoid injustice in applying the tax law - namely, reminding society of the fact that it is the taxpayers who maintain the State and that the role of the tax authorities is to help and protect taxpayers, and thus punishment should only be the exception to the rule. The last part of this article will be devoted to the latter case.

CLARITY OF LEGAL PROVISIONS, CERTAINTY OF THE LAW

There is no doubt that the legislative changes introduced over the last few years have gradually increased the clarity and certainty of the law.

These changes were related largely to the integration of our law with European Union legislation. The admittance of Poland to the Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) has also had a positive influence.

Tax interpretations

Under tax law, the leading institution contributing to the clarity and legal certainty of this law is the official tax interpretation institution.

First introduced in 1998, the individual tax law interpretation institution allows the obtaining of official confirmation that any tax consequences anticipated by a taxpayer, described in a request for interpretation of certain facts or a future event, in the assessment of the tax authorities, are consistent with the law in force as of the date of the interpretation.

Originally, the interpretation served solely as information to the taxpayer - rather like an official statutory interpretation. In 2003 a protective function was introduced for the first time, initially in a fairly narrow scope – i.e. a taxpayer who complied with the published interpretation, could not be

fined (e.g. in the form of late payment interest). Such a taxpayer could also not be subject to penal and/or tax liability.

The current provisions on individual interpretations further protect the taxpayer in certain situations. As a general rule when, in its interpretation, the tax authority rules on the tax consequences of actions that were only planned by the taxpayer, but not performed, the taxpayer, who complies with the published interpretation, is exempt from the obligation of tax payment, even if the individual interpretation proves to be erroneous and is later repealed as erroneous.

Proper use of the individual interpretation institutions allows, therefore, effective tax risk management.

The introduction of general interpretation institutions should also be considered as a positive legislative change. Their aim is to harmonize the application of tax law. Initially, they were issued only at the initiative of the Minister of Finance. Currently, they are also issued at the request of the taxpayer. Although the provisions governing the rules and procedures of issue are not yet perfect, legislative changes are moving in the right direction.

Clarification of substantive law by the legislator

In the past few years, a number of provisions were also clarified as their ambiguity allowed the tax authorities to apply them in a free manner, which often resulted in gross injustice of the tax authorities' decisions, and often the administrative courts' decisions.

We could give many examples of such unclear provisions, as well as the stories of their gradual clarification by the legislator. Clarification, as a rule, of course, was not an easy process, nor free from failures and this process of clarification is still ongoing.

A good example is provisions on transfer prices, i.e. prices used in transactions between related entities. In the early nineties Polish legislation did not specify how to set prices in transactions with related entities. Moreover, in general, the officials had no knowledge what standards were applied in this respect in the rest of the world. Therefore, each transaction with a related entity, and especially a foreign related entity, was immediately regarded as "suspicious". At the beginning of the Polish transformation, many taxpayers suffered from this lack of 'clear rules of the game' and paid a high price for this.

The situation began to gradually improve in the second half of the nineties, when, in connection with Polish membership in the OECD, OECD guidelines on transfer prices formed the basis for changes in Polish law.

Even though these changes cost many taxpayers a great deal, due to the failure to prepare the Polish tax authorities for them, over time, international transactions ceased to cause so much doubt, especially as from 2006, there was a new possibility of concluding advanced pricing agreements with the Minister of Finance re. the correct selection and use of a transaction price setting method. As part of the previous pricing agreement, a taxpayer undertakes to apply the method to transactions covered by the agreement, in return for which he obtains a guarantee that the transaction prices applied by him are not questioned by the tax authorities.

LEGISLATIVE BASIS FOR THE CHANGE IN THE PHILOSOPHY OF THE LAW'S APPLICATION

Undoubtedly the Polish legislator is also gradually forming the basis for a change of philosophy in tax law application. What do we mean? Quite recently a taxpayer subject to proceedings conducted by the tax office became a “leper” for contractors, including, in particular, banks which provided financing, and, as a result, the good standing of the taxpayer was affected. This was due to the provisions that caused, firstly, that even small deficiencies could result in huge financial consequences, and, secondly - but perhaps most significantly - caused situations where the enforcement of these financial consequences could be sudden, unpredictable and independent of the final explanation as to whether the taxpayer was right or not. Spectacularly large tax bankruptcies had their source in these legal provisions.

Immediate enforceability of decisions

It should be remembered that a few years ago, non-final decisions of the tax authorities (i.e. those which could be appealed against) were enforceable. Admittedly, the provisions allowed tax authorities to suspend the enforceability of decisions, but in practice, this rarely happened. Even the awareness that enforcement of a decision would be tantamount to bankruptcy for a company, and thus any further victory of a taxpayer in the court, could not reverse the effects of the decision, and did not prevent the authorities from executing issued decisions.

Under the currently binding provisions of law, only the final decision of the tax authority is enforceable. This means that the decision of the first instance body, which has been appealed against, as a rule, is not enforceable. In practice, an entrepreneur, until the decision of the second instance body is issued, has no obligation to pay taxes or late payment interest arising from the tax volume decision. Only in exceptional circumstances set out in the Act, may the tax authority make the non-final decision immediately enforceable.

The legislator's philosophy has changed significantly. Previously, it was the taxpayer who had to indicate the circumstances justifying suspension of a decision's execution. Currently, the tax authority is obliged to justify the necessity of immediate execution of a decision. In addition, the discretion of the authority is limited - the immediate enforceability of a decision may only take place in situations strictly defined in the Act.

Statutory mortgage

In addition to the immediate enforcement of tax decisions, the institution of a mortgage securing interest payments to the tax office, as required by the law, was like a red rag to a bull for the banks financing the taxpayer.

The Treasury was entitled to a mortgage on all properties of a taxpayer *inter alia* for tax arrears specified in the non-final decision of the first instance body. The mortgage was established only upon service of the decision determining the amount of tax arrears issued by the first instance body (*sic!*), and also - at the same time,- it had priority over other mortgages!

Indeed, the initiation of tax proceedings against a taxpayer involved an enormous risk on the side of his creditors. Not only was the non-final decision of the first instance body immediately enforceable, but also the body could establish a mortgage, which took precedence over any mortgage established earlier to the benefit of lenders.

At present, a mortgage securing interest payments to the tax office is established upon its entry into the land and mortgage register. There is also no priority over other mortgages. Thus, the fact of the tax office conducting proceedings against a taxpayer is no longer a direct threat to his lenders.

Two-tier administrative jurisdiction

It is not possible to overestimate the importance of the changes in the system of administrative jurisprudence. The introduction of a two tier administrative jurisprudence means for entrepreneurs at least a double advantage. First, a better procedural guarantee - because there is control of judgments issued by voivodeship administrative courts. Secondly, the jurisprudence of the Supreme Administrative Court contributes to the harmonization of the application of tax law by the tax authorities.

What is also important is that court decisions in the first instance are issued relatively quickly, and the courts set higher and higher standards for the tax office – generally, better limiting the arbitrariness of tax decisions, which until recently was the common bane of taxpayers.

Liquidation of the “snowball effect”

Gradually, the provisions of law causing the so called “snowball effect” are also disappearing from the Polish tax system.

In recent years, we waved goodbye to the infamous sanction fee in VAT. We said goodbye, as a rule, to the provisions of law depriving the tax payer of investment allowances because of minor tax calculation errors. We said goodbye to the principle providing that removal of expenses from tax costs resulted automatically in the loss of the right to deduct VAT related to those expenses. The amount of interest on tax arrears was also significantly reduced. For example, interest on tax arrears in 1994 amounted to 67% per year! In comparison, the current statutory interest for late payment amounts to 14.5%.

It is now, therefore, very rare that a single minor setback for the taxpayer results in overreaction endangering the condition of the taxpayer. The reaction of the State is becoming more proportionate to the infringement.

Bounty system

Finally, let’s also remember that in previous years we had in Poland a bonus system for employees of the tax authorities, which in practice encouraged the issuance of arbitrary decisions. The principles of this system, and also some very interesting practical examples, were the subject of a series of press articles, and for that reason we will only conclude that we had a mechanism that encouraged tax decisions disadvantageous to the taxpayer, even if they were clearly erroneous.

CONCLUSIONS

The direction of the transformation of Polish tax law show that the law is becoming closer to the standards of a normal democratic state. Subsequent legislative changes have implemented greater clarity and certainty of the law. They have also formed the legal basis to change the philosophy of using the law by the taxpayers and the tax authorities.

Without dismissing the necessity of further careful improvement of the law, we see in this change of philosophy, the necessary, fastest and best way to eliminate unjust decisions by the tax authorities.

We already have good legal mechanisms. However, we must constantly promote awareness of the role that the tax authorities should play, and already play, with respect to taxpayers as well as an awareness of the related social responsibility. Taxpayers should become aware of the fact that tax risk can be managed, and that in this respect the tax authorities can be a valuable and desirable ally, primarily by use of the tax interpretation institutions. What is more, the tax authorities should become aware of their role: the tax authorities should be a good and forgiving pastor, not a hungry wolf, looking for a stray sheep.

The best legal mechanisms will not protect us from the consequences of human error and deliberate violation of the law, both on the side of the taxpayer and officials. However, the change of philosophy of tax law application (which seems to be present on both sides) can protect us from these violations. On the one hand, the social activity of the taxpayer reflected *inter alia* in such events as the convention mentioned at the beginning of this article, supported by the social activity and responsibility of the media, allow us to disclose, publicize and condemn unjust decisions of the tax office. On the other hand, the tax office, based on existing legal mechanisms, including internal control mechanisms, following its social role and related responsibility, but also pressed by the public, is probably more and more willing to examine and verify such unfair decisions.

If this philosophy is spread, we are sure that there will be fewer cases of spectacular tax bankruptcies. The only matter left will be to repair the damage which has already been done. An inherent element of this philosophy must also be the acceptance by the tax office of liability for damages and a willingness to repair them.