

IV. ADMINISTRACINĖ IR POLICIJOS TEISĖ

MOKESTINIS OMBUDSMENAS: SAMPRATA IR FUNKCIJOS

Dr. Algirdas Miškinis

Lietuvos teisės universitetas, Teisės fakultetas, Finansų ir mokesčių teisės katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 2714521
Elektroninis paštas fmtk@ltu.lt

Prof. Viktoras Justickis

Lietuvos teisės universitetas, Socialinio darbo fakultetas, Psichologijos katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 2714514
Elektroninis paštas psk@ltu.lt

Magistras Aleksandras Petrovas

Lietuvos teisės universitetas, Teisės fakultetas, Finansų ir mokesčių katedra
Ateities g. 20, 2057 Vilnius
Telefonas 2714521
Elektroninis paštas fmtk@ltu.lt

*Pateikta 2002 m. spalio 11 d.
Parengta spausdinti 2002 m. lapkričio 21 d.*

Recenzavo Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Administracinės teisės ir proceso katedros docentas dr. Algis Urmonas ir Lietuvos teisės universiteto Teisės fakulteto Teisės filosofijos katedros docentas dr. Saulius Arlauskas

Santrauka

Straipsnyje nagrinėjamas mokestinis ombudsmenas – nauja mokesčių administravimo institucija, kurios koncepciją ir įstatymo projektą parengė Lietuvos teisės universiteto Finansų teisės katedra.

Mokestinio ombudsmeno būtinumas kyla iš mokestinių santykių teisinio reguliavimo specifikos. Tai prieštaravimas tarp, viena vertus, šių santykių didelės įvairovės ir dinamikos, kita vertus, tarp būtino mokestinio įstatymo pastovumo, tikslumo, išsamumo, maksimalaus apibrėžtumo. Dabartinėmis sudėtingomis ir greitai kintančiomis ūkininkavimo sąlygomis tas prieštaravimas dėsningai sukuria ypatingas mokestinio įstatymo taikymo situacijas, kai šio taikymo padariniai prieštarauja mokestinio įstatymo leidėjo fiskaliniams, ūkinės plėtros skatinimo, doroviniams ir kitiems tikslams.

Mokestinis ombudsmenas yra įstatymo leidėjui atstovaujanti institucija, kuri daugiausia dėmesio skiria mokestiniams ginčams ir skundams, kai ūkio subjektas gali pateikti svarių įrodymų, kad jo atveju mokestinio įstatymo nuoseklaus taikymo rezultatai prieštarauja įstatymo leidėjo tikslams, kad įstatymo arba jo įprastos taikymo praktikos keitimas šią atitiktį gali atkurti.

Mokestinis ombudsmenas turi įstatymo leidybos mokestinių santykių srityje teisę, gali trumpam sustabdyti mokesčio administratoriaus sprendimą bei teikti rekomendacijas, kaip spręsti nagrinėjamus ginčus.

Ivadas

Straipsnio tikslas – supažindinti su nauju Lietuvoje (tačiau jokių būdų nenauju pasaulyje) mokestinio ombudsmeno institutu. Šios institucijos projektas Lietuvai buvo parengtas ir toliau tobulinamas 1998 m. Jis buvo svarstomas Lietuvos ūkio ministerijos ir Finansų ministerijos posėdžiuose. Keletą kartų projektas buvo pristatytas tarptautinėse mokslinėse konferencijose.

Norėtume taip pat pagrįsti teiginį, kad šio tipo institucija yra labai reikalinga kiekvienos dabartinės valstybės mokesčių sistemoje. Mūsų tezė tokia: mokestinis ombudsmenas (toks, kokį pateikiame šiame straipsnyje) – tai institucija, geriausiai pritaikyta kai kurioms ypač svarbioms nacionalinės mokesčių sistemos funkcijoms atlikti. Bandysime įrodyti, kad be tokios institucijos, be mokestinio ombudsmeno valstybės mokesčių sistema nepajėgia susidoroti su dideliais ir prieštariniais reikalavimais, kuriuos kelia dabartinė ūkinė veikla ir jos apmokestinimas.

Straipsnį sudaro trys dalys. Pirmojoje dalyje atskleidžiama ombudsmeno, kaip teisinės institucijos, esmė. Antrojoje dalyje daugiausia dėmesio skiriama mokesčių sistemos problemoms. Trečiojoje dalyje aptariamas pats mokestinis ombudsmenas ir būdai, kuriuos jis naudos spręsdamas minėtas problemas.

Ombudsmenas. Jo esmė, funkcijos

Ombudsmeno sąvoka nėra kažkas visiškai nauja. Ombudsmeno institucija atsirado, kaip žinoma, Skandinavijoje. Pirmas ombudsmenas buvo įkurtas 1809 m. Švedijoje, vėliau Suomijoje, Danijoje, Norvegijoje. XX a. 8 – tame dešimtmetyje ombudsmeno institucija ypač išplito. Ši institucija buvo įsteigta Ispanijoje, Airijoje, Olandijoje, Portugalijoje, Didžiojoje Britanijoje, Italijoje, Belgijoje, taip pat ir už Europos ribų: Australijoje, Kanadoje, Izraelyje, Indijoje, Naujojoje Zelandijoje [1; 2; 3; 5; 7].

Naujas ir svarbus žingsnis plėtojant šią instituciją buvo pirmojo tarptautinio – Europos ombudsmeno įsteigimas [2; 3].

Teisinį šios institucijos pagrindą sudarė Europos sutartis. 195 sutarties paragrafas nustato, kad Europos Parlamentas skiria ombudsmeną, kuris įpareigotas priiminėti ir svarstyti Europos Sąjungos fizinių ir juridinių asmenų skundus.

Šiuo metu ombudsmenas yra viena labiausiai paplitusių teisinių institucijų. Per pastaruosius dvidešimt metų ombudsmenų skaičius įvairiose šalyse padidėjo nuo 40 iki 320. Nėra neįprasta ir sąvoka „mokestinis ombudsmenas“.

Žinomiausias iš tokių specializuotų mokestinių ombudsmenų yra JAV ombudsmenas. Jis įkurtas 1979 m. ir nuo to laiko sėkmingai (tiesa, dabar jau šiek tiek kitaip pavadintas) veikia iki šios dienos [4].

Ombudsmeno struktūra ir funkcijos įvairiose šalyse yra skirtingos. Tačiau įvairių šalių ombudsmenai turi ir nemažai bendrų bruožų. Pirmiausia, ombudsmenas visur veikia kaip institucija, atstovaujanti įstatymo leidėjui. Ombudsmenas yra gana savotiškas įstatymų valdžios atstovas teisės taikymo srityje. Dažniausiai ombudsmenas skiriamas konkrečiam parlamentui ir yra pavaldus tik jam.

Antra, ombudsmeno sprendimas vienu ar kitu klausimu nėra užtikrintas teisinėmis sankcijomis. Ombudsmeno sprendimas turi moralinę, o ne teisinę galią.

Trečia, visos viešojo administravimo ir privačios institucijos, į kurias kreipiasi ombudsmenas, privalo su juo bendradarbiauti. Ombudsmenui pareikalavus minėtos institucijos turi suteikti jam reikiamą informaciją, ombudsmeno sprendimai ir rekomendacijos turi būti kuo atidžiau išnagrinėtos ir jam turi būti pateikta ataskaita apie jo pavedimų įvykdymą.

Ketvirtas, unikalus, ombudsmeno bruožas yra tas, jog priimdamas įvairiausius gyventojų skundus turi teisę atrinkti iš jų tik tuos, kurie yra svarbūs įstatymo leidėjo požiūriu. Dažniausiai tai tokie skundai ir ginčai, kurie liudija apie tam tikrus teisinio reguliavimo trūkumus ir kurių nagrinėjimas gali prisidėti toliau tikslingam teisės akto, tarkime, mokestinio, turinį.

Tai situacijos, kuriose dėl jų minėto išimtinio pobūdžio įstatymo leidėjo *tikslas* (jo pagrindu ir atsirado atitinkama teisės norma) ir tos normos *taikymo rezultatai* vienas kitam prieštarauja. Tokių situacijų paradoksas yra tas, kad kuo nuosekliau ir tiksliau taikoma teisės norma, tuo labiau jos rezultatas skiriasi nuo to, kurio siekė įstatymo leidėjas.

Kitas paradoksas – kuo kruopščiau šiose situacijose įgyvendiname tai, ko reikalauja įstatymo raidė, tuo toliau atsiduriame nuo to, ko reikalauja įstatymo dvasia.

Aišku, toks poveikis gali atsirasti dėl bet kurio įstatymo normos netobulumo. Gyvenimas sudėtingesnis už tobuliausią ir rafinuočiausią įstatymo normą. Kuo sudėtingesnė ir dinamiškesnė yra tam tikra gyvenimo sritis, tuo daugiau gali būti tokių netikėtų rezultatų.

Tačiau yra dar viena priežastis, galinti sukelti prieštaravimą tarp įstatymo leidėjo tikslų ir realaus įstatymo taikymo rezultato. Tai *įstatymo taikytojo nuožiūra taikant įstatymą*.

Apie teisės taikytojo diskreciją kalbame tais atvejais, kai įstatymo leidėjas iš anksto nustato, kad problema, kuriai išspręsti sukurta teisės norma, yra per daug sudėtinga ir dėl to neįmanoma iš anksto numatyti teisingo jos sprendimo būdo.

Tokiu atveju sprendimo teisė deleguojama asmeniui, kuris tą normą taiko. Būtent tas asmuo turi nutarti, koks sprendimas konkrečiu atveju yra geriausias.

Tačiau tokia įstatymo leidėjo suteikta galimybė toli gražu nereiškia, kad įstatymo taikytojas gali elgtis taip, kaip jam patinka. Priešingai, tai reiškia pareigą elgtis pagal kriterijus, kurie nors ir neišreikšti įstatymo raidės, tačiau atitinka įstatymo dvasią ir tikslus.

Taigi šiuo konkrečiu atveju teisės normą taikantis asmuo tam tikra prasme tampa „įstatymo leidėju“, nes turi padaryti tai, ką paprastai daro pastarasis – nustatyti, kaip turi būti elgiamasi tokioje situacijoje, koks elgesys labiausiai atitinka įstatymo tikslus. Nieko nuostabaus, kad tokio sprendimo teisingumo kontrolę, ar įstatymo taikytojo priimtas sprendimas tikrai atitinka įstatymo leidėjo tikslus, turi vykdyti įstatymo leidėjo atstovas. Būtent toks atstovas ir yra ombudsmenas. Būtent jis o ne, tarkime, vykdomosios ar teisminės valdžios atstovas turi teisinę poziciją, kuri leidžia geriausiai įsitikinti, ar priimtas sprendimas savo nuožiūra tikrai atitinka įstatymo leidėjo ketinimus.

Dabartinėse visuomenėse, kurių tiek gyvenimas, tiek teisinis reguliavimas labai dinamiškas ir sudėtingas, nuožiūros reikšmė taikant teisę greitai didėja. Vis daugiau atsiranda gyvenimo sričių, kur sunku iš anksto sureguliuoti problemų sprendimą. Dėl to vis daugiau įgaliojimų deleguojama „žemyn“, asmenims, kurie taiko teisę. Todėl vis svarbesnės tampa institucijos, kurios gali ir turi teisę įvertinti tokio teisės taikymo rezultatus ir kartu gali imtis priemonių tokiai teisei keisti, jeigu jos taikymas aiškiausiai neatitinka įstatymo leidėjo tikslų.

Dabartinė mokesstinė teisė. Sudėtingumas. Dinamizmas. Diskrecija

Dabartinė mokesstinė teisė yra, palyginti su daugelių kitų teisės sričių, viena iš tiksliausių, siekiančių ypač tiksliai sureguliuoti mokesstinius santykius. Mokesčių teisės norma yra ir turi būti labai tiksli, nes cento tikslumu turi apibrėžti mokesčio mokėtojo pareigą, sankciją už jos nevykdymą ir šios sankcijos taikymo būdus.

Kita vertus, mokesčių teisės norma turi sureguliuoti itin sudėtingus ir greitai kintančius santykius. Sąlygos, kuriomis mūsų laikais veikia dabartiniai ūkio subjektai, yra be galo sudėtingos ir įvairios.

Tolimoje praeityje liko laikai, kai ponas pats apžiūrėdavo kiekvieno savo valstiečio ūkį ir atsižvelgdamas į atskiro ūkio ypatumus, šeimos dydį, ūkio poreikius, gamybinius jo pajėgumus ir įvairiausias kitus dalykus asmeniškai paskirdavo individualų mokesť.

Šiais laikais tokia tvarka – tik „mokesstinio reguliavimo rojus“, abstrakti situacija, kurioje galima idealiai ir iš mokesčių surinkėjo, ir iš mokesčio mokėtojo pozicijos nustatyti mokesstinio įstatymo normą, tobulą tiek valstybės fiskalinių, tiek ūkio plėtros, tiek moralinių tikslų požiūriu. Dabar situacija priešinga. Mokesstinės teisės leidėjas, nustatydamas mokesčio dydį ir jo surinkimo tvarką, neturi galimybės atsižvelgti į kiekvieno ūkio subjekto individualius ypatumus ir individualią ūkinę bei finansinę padėtį. Jam tenka „visus šukuoti vienomis šukomis“. Todėl tokie stipriai niveliuojantys mokesstinės teisės taikymo padariniai kiekvienu konkrečiu atveju

nėra tobuli nei valstybės, nei mokesčio mokėtojo vertinimu. Elektroninės industrijos susivienijimai ir turistinės firmos, valstiečių ūkiai ir meno literatūros leidyklos, didžiuliai ūkinės ir finansinės padėties skirtumai – visa tai reguliuoti tais pačiais įstatymais labai sunku.

Tokiomis sąlygomis natūraliai kyla prieštaravimų tarp įstatymo leidėjo intencijų ir jo išleistų teisės normų taikymo padarinių. Tokie prieštaravimai minėtoje situacijoje yra taisyklė, o ne išimtis. Iš to išeina, kad ir situacija, kai mokestinė norma vietoje ūkio plėtros skatinimo, valstybės fiskalinio intereso užtikrinimo yra nors ir destruktivi, bet natūrali, neigiamai veikia ūkio subjektą bei neabejotinai daro žalą valstybės interesams.

Tokiomis sąlygomis turi atsirasti institucija, kuri imtųsi nagrinėti kaip tik tokias situacijas. Tokia institucija turi užsiiminėti skundais ir ginčais, kurie anksčiau aprašytu pagrindu atsiranda tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus.

Teisinė tokios institucijos pozicija turi gerokai skirtis nuo įprasto teismo, nagrinėjančio įvairius ginčus ir skundus. Įprastas teismas domisi tik tuo, ar teisingai buvo taikyta teisė. Jis neužsiima tikslingumo klausimais. Jį domina, pavyzdžiui, ar teisingai tam tikras ginčas buvo išspręstas teisiniu požiūriu, tačiau nesidomi, ar tas sprendimas buvo geras ūkiniu arba finansiniu požiūriu. Mūsų aptariamai institucijai, atvirkščiai, tas tikslingumas svarbus: jis stengiasi atsakyti į klausimą, ar taikant teisę buvo pasiekti tie ekonominiai ir kiti rezultatai, kurių siekė įstatymo leidėjas, priimdamas tą arba kitą teisės normą.

Pateiksime tipines sąlygas, kuriomis turėtų būti kreipiamasi į mokestinį ombudsmeną.

1. Mokesčių administratorius veikia pagal galiojančią teisę, ir jo veiksmai jokių būdu neprieštarauja mokestinio įstatymo raidei, tačiau mokesčių administratoriaus veiksmai prieštarauja tikslams, kuriais vadovavosi įstatymo leidėjas, nustatydamas atitinkamą mokestinio įstatymo normą.
2. Mokesčių mokėtojas gali pateikti svarius ūkinius bei finansinius įrodymus, kad tam tikra mokestinė norma arba jos taikymo tvarka yra priešingi įstatymo tikslams, neatitinka protingų ir sąžiningų specifinių ūkio subjekto ūkininkavimo sąlygų ir taip sukelia destruktivius, įstatymo leidėjo tikslų neatitinkančius padarinius.
3. Yra pagrindas manyti, kad problema, dėl kurios atsirado skundas arba ginčas, gali būti išspręsta arba jos gali būti išvengta tikslinant mokestinės teisės normą arba keičiant nusistovėjusią jos taikymo praktiką.
4. Problemos aktualumas, jos sukeltos žalos dydis, ribotos galimybės ištaisyti arba kompensuoti šią žalą ir jos padarinius – visa tai riboja galimybes tobulinti teisės normą įprastomis įstatymo leidybos priemonėmis.

Mokestinis ombudsmenas. Veiklos pagrindai

Parengtas Lietuvos mokestinis ombudsmenas nagrinės ir spręs mokestinius ginčus tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Jis turės teisę nagrinėti tik tokius ginčus, kurių pagrindas yra prieštaravimas tarp mokestinio įstatymo leidėjo ir atitinkamo įstatymo taikymo padarinių.

Tam tikrais mokestinio ombudsmeno įstatymo numatytais atvejais ginčai ir skundai gali būti sprendžiami taikant rungtyniškumo (neinkvizicinę) ginčo sprendimo procedūrą. Ombudsmeno sprendimai turėtų būti rekomendacinio pobūdžio. Valstybės institucijos privalo bendradarbiauti su mokestiniu ombudsmenu.

Panašiai kaip ir JAV mokestinis ombudsmenas (advokatas), lietuviškasis turėtų teisę trumpam sulaikyti mokesčių administratoriaus sprendimo vykdymą tais atvejais, kai tik susipažinus su skundo arba ginčo turiniu galima manyti, kad mokesčių administratoriaus sprendimo vykdymas turės žalingų ir sunkiai pataisomų padarinių ūkio subjektui.

Mokestinis ombudsmenas turės įstatymo leidybos iniciatyvos (arba įstatymo leidybos peticijos) teisę mokesčių teisės srityje. Jis galės išnaudoti šią teisę tais atvejais, kai ginčo arba skundo nagrinėjimas parodo, kad delsimas tikslinant tam tikrą įstatymo normą sukelia didelę ir sunkiai pataisomą žalą besiskundžiančiam mokesčių mokėtojui, kartu ir kitiems subjektams, kurių padėtis tokia pati.

Išvados

1. Mokestinis ombudsmenas yra institucija, galinti padidinti mokesčių sistemos lankstumą ir veikimo efektyvumą.

2. Mokestinis ombudsmenas turi suaktyvinti ir suteikti aukštesnį kokybinį lygmenį mokesčių sistemos ir mokesčių administravimo veikimą reglamentuojantiems teisės aktams.



LITERATŪRA

1. Encyclopedia of Human Rights LAWSON E (Editor). – New York: Taylor and Francis' Inc., 1991.
2. European Ombudsman. National Ombudsmen or Similar Bodies: Comparative Tables. – Luxembourg: European Parliament, 1995.
3. Europos Sąjunga: enciklopedinis žinynas /Sudarė G. Vitkus. – Vilnius: Eugrimas 1999.
4. INTERNAL REVENUE SERVICE // http://www.irs.gov/ind_info/txpyr_rights/index.html
5. The Danish ombudsman. – Copenhagen: DJOF PUBLISHING, 1995.
6. The National Ombudsman of the Netherlands: A Brief Introduction. – The Hague: National Ombudsman, 1992.
7. The Storting's Ombudsman for Public Administration. – Oslo: Royal Norwegian Ministry of Foreign Affairs, 1985.



Tax Ombudsmen. Its Essence and Functions in the Taxation System

Dr. Algirdas Miškinis

Law University of Lithuania

Prof. Viktoras Justickis

Law University of Lithuania

LLM Aleksandras Petrovas

Law University of Lithuania

SUMMARY

The article presents a new tax administration institution – Tax ombudsmen. The project of this institution and related law has been developed by the faculty of the Tax Law Department at the Law university of Lithuania.

A necessity to develop this institution arose from the special situation in the legal regulation of the taxation in a modern society. The basis of this situation is the contradiction between, on the first hand, diversity, complicity and dynamism of tax relations in a present - day society and, on the other hand, necessary stability, preciseness of the tax regulation. This contradiction causes situations, in which a sharp disintegration between intentions of the lawmaker and destructive consequences of its implication in some special situations arises.

The tax ombudsman is an institution destined to focus on complains and disputes which has been arisen on this basis and able to take urgent measure improving a related law and its application.

