

272 160

Vazabel, Johan S. Vazabel.

Maxi õiguseaduseksõnnaale es tahi
magistri tööst.

ADMINISTRATIIVNE KARISTUS JA SELLE RAKENDUS

MAKSUÕIGUSES.

Peale ilmasõda on teostatud maksukaristusõiguses suuremaid või vähemaid uuendusi enamikus Euroopa riikidest. Osa neist uuendusist on olnud tingitud üksikute uute maksuseaduste elluviimisest, mis nõudsid paratamatult vastavaid sanktsioone. Teine osa uuendusist suundus aga maksukaristusnormide kodifitseerimise teostamis/ele kitsamas või laiemas ulatuses, andes maksukaristusõigusele püsivama ja te^Wlikuma ilme ning soodustades sellega selle õigusala iseseisvat väljakujunemist. Enne ilmasõda maksukaristuslikud normid aetsesid harilikult üksikutes maksuseadustes. Igas maksuseaduses esinesid omad süüteolmastikud, omad karistusmäärad ja oma karistamise kord. Enam arenenud seadusandlustes (näit. Austria Personalsteuergesetz 1896 aastast) olid maksusüütegude olmastikud defineeritud sisuliste ja loogiliste tunnusmärkide järele. Vähem arenenud seadusandlustes oli loetletud nimeliselt iga üksiku süüteo võimalus, pe ljuudel juhtunitel

koguni ainult paragrahvid, millede määratluste mittetäitmise eest määratakse see või teine karistus. Viimane, seadustehniliselt kõige ebakohasem süsteem, valitseb kuni praeguseni ka meil. Nii näit., meie tulumaksuseaduse §§ 74-82 on loetletud need paragrahvid, millede määratluste mittetäitmise eest karistatakse vahenditult äranäidatud rahatrahvidega.

Sarnaselt üksikutes maksuseadustes esinevate karistusnormide vahel puudub igasugune ühtlustav side. Üldsisuliste normide puudumise tõttu on maksukaristusnormide käsitlemine juhuslik ja ebatühtlane. Sellepärast puudub sarnastes tingimustes maksukaristusõigusel nõuetekohane sihiselgus ja otstarbekohane põhimõtete jälgimine.

Muidugi tuli ette üksikuid erandeid üldisest ebasoovitavast olukorrast ka enne ilmasõda. Nii maksis Austrias juba alates 1836 aastast keiserliku patendiga 11 juulist 1835 a. kodifitseeritud maksukaristusseadustik "Strafgesetz über Gefällsübertretungen", mida peeti tänaseni tähelepanu väärivaks teoseks. See seadustik püstitas ühtlased süüteoilmastikud kaudsete maksude ja riigimonopolide alal esiletulevate süütegude

kohta, määras karistused ja lõi ühtlase karistamise- ja kaebekorra maksukaristuste alal. Tähelepanu nõuab ka Ungari kõrgelt hinnatud maksuvalitsemise seadus 1876 a. (Gesetzartikel XV vom Jahre 1876, Ungarische Reichsgesetzsammlung für das Jahr 1876), milles olid määritletud ka maksukaristused ja karistamise- ning kaebekord sel alal. Selles seaduses ettenähtud karistused maksid ainult siis, kui eriseadustes puudusid vastavad määratlused. Omas tervikus ja ka karistusmääritusis oli tähendatud seadus eeskujulikum omal ajal mitte ainult seadustehniliselt, vaid ka sisult ja sihtidelt. Paaris Saksa osariigis olid olemas kodifitseeritud normid maksukaristamismenetluse kohta. Üks parematest sarnastest normistikkudest oli Württembergis "Gesetz vom 25 August 1879 betreffend das Verfahren der Verwaltungsbehörden bei Zuwiderhandlungen gegen Zoll- und Steuergesetze".

Uus ajajärk maksukaristusõiguse korralduses algas peale ilmasõda üldiste maksuõiguse kodifikatsioonide ilmumisega. Üks esimestest kodifikatsioonidest sel alal oli Saksa Reichsabgabenordnung 13 detsembrist 1919a. Selle seaduse tekkimist tingisid tema

looja enese ütelse järelle kolm asiolu. Esiteks osutus vajalikuks seadus, mis ühtlustaks ja täiendaks erimaksuseaduseid, kõrvaldaks vastolud ja segavad tühjad kohad viimaste määritlestest. Teiseks oli tarvilik korraldada maksuasutiste võimu ja maksustamismenetlust sarnaselt, et see kindlustaks maksuseaduste määritleste täpset elluviimist. Kolmandaks oli vaja sisseseada ühtlane ja ühine maksuaparaat kogu riigis, mis kindlustaks ühtlase maksustamise läbiviimise (Becker, Die Reichs-abgabenordnung, S. 1 f.). See suur teos jaguneb kolme ossa. Esimene osa sisaldab määritlesi maksuasutiste korralduse kohta, teine osa maksustamismenetlusega, õiguskaitse teostamisega ja eksekutsiooni korraldusega seotud määritlesi. Kolmas osa sisaldab maksukaristusõigust ja karistusmenetlust määritlevaid norme. Selles osas on ühtlustatud ja kodifitseeritud kogu Saksa maksukaristusõigus; see osa moodustab järjekult sanktsioonide rea kõikide maksuseaduste määritlestele, väljaarvatud tolliseadus, mille normid pole veel kohaldatud Reichsabgabenordnungi määritlestele. Reichsabgabenordnung' isse kodifitseeriti tolleaegne Saksa maksev maksukaristusõigus väheste muudatustega. Kodifitseeritud maksukaristusõiguse peamine

tähendus seisab selle pärast ainult senini laialipaisatud normide koondamises, ühtlustamises ja sisemises kooskõlastamises. Sisulisest seisukohast ei andnud kodifikatsioon kuigi palju uut ega täitnud neid nõudeid, mida püstitasid uus aeg ja teoreetilised vaated. Saksa maksukaristusõigus pole selle pärast sisuliselt küllalt rahuldav ja on kutsunud esile salvavat kriitikat (vt. näit., Meisel, Das Strafrecht der AO, seine Prinzip und seine Technik). Seda mitterahuldavat olukorda tunnustab ka Reichsabgabenordnungi looja, Enno Becker, ise omas kommentaaris. Tema kirjutab selle kohta: "Im Steuerstrafrecht übernahm die AO im wesentlichen den bisherigen Rechtszustand. Wichtige Einzelheiten sind geändert, aber die Grundlagen blieben in der Hauptsache dieselben. Das gilt sowohl für das materielle Recht wie ~~für~~ ^{für} das Verfahren. Dieser Zustand ist nicht befriedigend. Wie sich das allgemeine Strafrecht dazu stellt, ist eine andere Frage, aber für das Finanzrecht mag man wünschen, dass das Finanzrecht zu einem besonderem, seinen Eigenheiten sorgfältig Rechnung tragenden Finanzstrafrecht ausgestaltet und vielleicht auch die Finanzstrafrechtspflege durch besonderés hierzu geeignete, unabhängige

Finanzgerichte ausgeübt wird" (Die Reichsabgabenordnung, 6 Aufl., S. 737). Tunnustades seda, ei osutunud siiski võimalikuks teostada neid nõudeid. Esiteks sellepärast, et selle seaduse valmistamise ja elluviimise nõuetav kiire tempo ei jätnud aega vajalikkudeks pikemateks kaalutlusteks ja uute seisukohtade selgitamiseks. Teiseks puudusid täiesti kindlaks kujunenud põhimõtted ja üksikasjalikud eeltööd, mida seaduse väljatöötaja oleks saanud rakendada vahenditult. Maksukaristusõiguse teoreetiline läbitöötlus ei võimaldanud neil aegadel veel külladast selgust maksukaristuse rakendamise üksikasjade kohta. Becker kirjutab ise selle kohta järgmist:

" Ausserdem lässt sich die Aufgabe, ein gutes Finanzstrafrecht auszuarbeiten, nicht über Nacht lösen. Geistvolle Anregungen sind schon länger gegeben, aber an Vorarbeiten, an eingehender Prüfung, ob und welche Vorschriften des allgemeinen Teils des Strafrechts für das Finanzgericht nicht geeignet sind und wie sie zu ersetzen seien, fehlt es. Mit allgemeinen Wendungen mehr verneinenden Inhalts ist es nicht getan, und bei den Vorarbeiten müsste vor allem der im praktischen Leben stehende Steuerbeamte zu Worte kommen. So etwas liess

sich natürlich in den wenigen Tagen, die für die Zusammenfassung des Steuerstrafrechts zu Gebote standen, nicht erreichen. Schon deshalb musste der bestehende Zustand aufrechterhalten werden". (Die Reichsabgabenordnung, 6 Aufl. S.738).

Järgmine ulatuselt, kuid tähenduselt kaaluvam eelmisest oli maksuõiguse kodifikatsioon Tšehhoslovakkias. Selle kodifikatsiooni teostamine pidi sündima etappide viisi. Kõige pealt taheti kodifitseerida eraldi üksikuid maksude alasid määritlevad normid ja need ühtlustada omavahel. Selle töö täitmise järele kavatseti siis eraldada kõigist kodifitseeritud seadustest üldised määritleused ja ühendada neid ühiseks maksukorraldusseaduseks. Ametlikus seletuskirjas 1927a. vastuvõetud kodifitseeritud otsekooste maksude seaduse juurde kirjutatakse selle kodifikatsiooni teostamise käigu kohta järgmist: "Die Steuerreform ist eine Kodifikation. Sie bedeutet eigentlich die erste Etappe in der Kodifikation des Finanzrechts. Kommt es durch diesen Antrag zur einheitliche Regelung der direkten Steuern, wird es sehr bald nach der Stabilisierung des Voranschlages und nach der definitiven Regelung der Bedeckung notwendig sein, auch die indirekten Steuern zu kodifizieren. Die Finanzver-

waltung bereitet die Kodifikation der Gebühren, die Reform des Gefällsstrafrechtes vor, sie hat im Parlamente eine Zollordnung vorgelegt. Damit wird die Einkommenseite der Finanzwirtschaft kodifiziert werden. Grundsätze und allen Steuern gemeinsame Begriffe sollen in eine gemeinsame Steuerordnung zusammengefasst werden, wodurch die Spezialgesetze (über die direkten, indirekten Steuern usw.) vereinfacht würden." (Drucksache nr. 706 - 1926., P.5-02). See kodifitseerimise töö pole jõudnud senini veel lõpule. On teostatud otsekooste maksude kodifitseerimine (seadus 15 juunist, 1927 Sammlung der Gesetze und Verordnungen nr. 76 - 1927) ja tolli seaduste kodifitseerimine (seadus 14 juulist 1927, Sammlung der Gesetze und Verordnungen nr. 114 - 1927). Valminud on samuti kodifitseeritud lõivuseaduse kava. Otsekooste maksude seaduses on ühendatud ühte peatükki (peatükk VIII) ja ühtlustatud kõik karistusmääritlused, mis puudutavad otsekoosteid makse (tulumaks, üldine ja eriline ärimaks, maa-maks, majamaks, rahaliste kapitalide maks, tantjeemide maks). Samas peatükis on ühendatud ja ühtlustatud karistusmenetlust puudutavad normid ja loodud ühtlane karistamise ning kaebekord karistusajades kõigi otsekooste maksude alal.

Omas põhitoonis vastavad selle seaduse maksukaristus-
õiguslikud põhimõtted uema maksukaristusõigusliku teoo-
ria nõuetele ja selle tõttu on Tšehhoslovakkia otse-
koheste maksude seaduse VIII peatükk kaugelt suurema
tähtsusega, kui Saksa Reichsabordnungi III osa. Samadele
nõuetele vastavad täiel määral ka Tšehhoslovakkia kodi-
fitseeritud tolliseaduse VI peatüki määratlused tolli-
süütegude, nende eest määratavate karistuste ja karistamis-
korra kohta. Üldistes lähtepunktides on mõlemate nime-
tatud seaduste määratlused täielikult kooskõlastatud,
sihiga luua eeldusi kogu maksukaristusõiguse kodifitseer-
imiseks, mille kohta kirjutab ametlik seletuskiri otse-
koheste maksude seaduse juurde järgmist: " Die Unifizie-
rung und Kodifizierung des Strafrechtes bei den direk-
ten Steuern, wie sie hier beantragt wird, wird bestimmt
nicht die letzte Etappe in seiner Entwicklung sein,
denn die Entwicklung des Finanzstrafrechtes bewegt
sich überhaupt in der Richtung der Unifizierung und
Kodifizierung des gesamten Steuerstrafrechtes, daher
auch der indirekten Steuern und Abgaben, so dass später
wahrscheinlich das Steuerrecht und das Verfahren für
die direkten Steuern mit dem ganzen Komplex des Finanz-

strafrechts und Verfahrens überhaupt verschmelzen wird" (Drucksache nr.706 ,eelmärkus 8 peatüki juurde).

Maksukaristusõiguse ühtlustamist ja kodifitseerimist vähemas ulatuses on teostatud ka veel teistes riikides.1918a. kodifitseeriti esmakordselt Inglismaal laialipaisatud tulumaksu normid (The income Tax Act,1918), nende seas ka karistusnormid tulumaksu alalt, (art. 30,34,100,107,139,140,144,146,227).

Genfi osariigis kodifitseeriti maksunormid 1923a.(Loi sur les contributions publiques du 24 mars 1923). Kodifitseeritud maksuseaduse III osa IV peatükk käsitleb maksukaristust. Peale mõningaid muudatusi sai see peatükk oma lõpuliku kuju 1928 aastal (Loi du 1-er decembre 1928 portant modification de la loi sur les contributions publiques du 24 mars 1923, modifiée les 24 decembre 1924, 9 mars 1927 et 4 mai 1927).Samuti kodifitseeriti Ticino(Tessin) osariigis maksustamismenetlust käsitlevad normid juba 1920 aastal (Legge di Procedura Tributaria del 5 ottobre 1920) .Selle seaduse III peatükk käsitleb karistusi ja karistamismenetlust ning on sisult väärivam Genfi vastavast seadusest. Tähelepanu nõudvaid karistusmääratlusi sisaldab ka

Schveitsi liidu uus tolliseadustik (Bundesgesetz über das Zollwesen vom 1 Oktober 1925, Art. 73-108)

1927-1928a. kodifitseeriti Lõuna-Slaavia otsekoheste maksude seadused, selle seas ka maksukaristust määritlevad normid otsekoheste maksude alal. See kodifitseeritud seadus vastab nii sisult kui vormilt Tšehhoslovakkia otsekoheste maksude seadusele.

Peale nende juhtumite on maksukaristusõiguse uuendamisi ja ühtlustamist teostatud veel paljudes teistes riikides, nii näit. Itaalias, Rumeenias, Poolas, Prantsusmaal, Hispaanias j.m. Kogu selle seadusandliku töö suund on olnud kategooriliselt lahkuminev sellest, mida on tehtud meil suurimas arusaamatuses, kodifitseerides ebakohaselt katkendlikke, ühtlustamatuid ja maksustamisõiguse uuema arenemise läbi osalt sisutuks muutunud karistusmääritlusi otsekoheste maksude jaoks üldisesse kriminaalseadustikku (Riigikogu poolt 26.III. 29a. vastu võetud kriminaalseadustik, RT. 56-1929). Tähendatud kriminaalseadustik loetleb oma §§-ides 179-192 üksikud maksu süüteo ja neile kohandatavad karistused. Seadustik pidestab omad loetlused tema kokkuseadmise ajajärgul maksvate maksuõiguslike normidega ja järjelikult neis normides väljendust

leidnud maksustamistehnika olukorraga. Kriminaalseadustiku kokkuseadjad, kes ei võinud tunda maksustamistehnika paratamatusi ja maksuõiguse arenemissuuna, olid nähtavasti arvamisel, et maksustamistehnika võib püsida aastakümneid sarnases staatilises seisukorras, nagu kogu kriminaalseadustik. Oldi nähtavasti arvamisel, et tulumaksu, ärimaksu jne. tehnika jääb sellele tasapinnale, millel seisis see kriminaalseadustiku koostamise ajajärgul. Maksustamistehnikal ja seda fikseerivatele normidel pole aga sarnast püsi. Majanduslikud ja sotsiaalsed avaldised teisenevad ja muutuvad alatasa, ühiskonna poliitiline struktuur ja ühiskondlikud võimuhetkorrad vahetavad oma ilmet. Need asiolud mõjutavad vahetpidamatult maksustamistehnika ja sellega maksuõiguslike normide teisenemist, sellejuures harilikult arenemise suunas. Kui tahetakse maksuakaristusnormidele kindlustada pikemat püsi, et võimaldada vastava õigusala väljakujunemist ja selle psühholoogilise mõjuvõime maksvusele pääsu, ei tohi maksusüütegude olemastikke pidestada maksvate maksuõiguslike normide väljendustega, vaid tuleb konstrueerida iseseisvaid loogilisi süüteoolmastikke, mis võiksid püsida rippumatult maksustamistehnika ja sellega koos maksuõigus-

liikude normide arenemisest või muust teisenemisest. Uuemad maksukaristusõigust määritlevad seadused, milledest osa tähendatud eespool, on võtnud arvele neid nõudeid ja andnud maksukaristusõigusele püsivad süütegude olmastikud. Saksa Reichsabgabenordnung püstitab kuus loogiliselt piiritletud maksusüütegude olmastikku, nimelt : Steuerhinterziehung (AO § 359), Steuergefährdung, (AO § 367) Steuerhehlerei (AO § 368), Steuerzeichendelikte (AO § 369-a), Ordnungsdelikte (AO § 377, Abs. 17), Verletzungen des Steuergeheimnisses (AO § 10). Need maksuolmastikud ja nende esiletulemisel määratavad karistused on kohandatavad kõikide maksude juures (praegu peale tollimak- sude) ja nende maksvuse püsivus pole tingitud otsekohe maksustamistehnika muutumisest või selle olukorrast.

Tschechoslovakkia otsekoheste maksude sea- dus püstitab otsekoheste maksude alal viis maksu süü- tegude olmastikku, nimelt: Steuerverkürzung (Gesetz über die direkten Steuern, Sammlung d. *J. u.* Vdg. nr. 76, § 185), Pflichtverletzungen von Mitgliedern der Steuerkommis- sionen und der Strafsenate (§ 195), Unwahre Angaben der Zeugen, Sachverständigen, Auskunftspersonen und Schätz- leute (§ 198), Verletzung der Geheimhaltungspflicht (§ 199), Ordnungsdelikte (§ 201).

Ka teiste eelpool nimetatud riikide enamiku seadustes on maksusüütegude olmastikud piiritletud loogiliste tunnusmärkide alusel. Seda tendentsi võib nimetada täie õigusega meie aja maksukaristusõigusliku seadusandluse üldiseks lähtepunktiks. Meie kriminaalseadustiku kokkuseadjad pole aga arvestanud selle lähtepunktiga, mille tagajärjel seisame nähte ees, et kriminaalseadustiku maksukaristust käsitlevad paragrahvid on vananenud ennem, kui nad pääsevad tegelikult maksma. Vabariigi Valitsuse ja ministriumide korraldamise seaduse muutmise seaduse (RT.2 - 1930) elluviimisest saadik on Majanduseministriumis käsil ühendatud Maksudevalitsuse tegevuse ühtlustamine ja ratsionaliseerimine. Selle juures tuli paratamatult esile ka maksustamistehnika ümberkorraldamine. Sel alusel koostatud Maksudevalitsuse ja maksukohtu korraldamise seaduse kava, mis korraldab kogu maksuaparaadi tegevust, muu seas ka tema tegevust maksustamise toimetamisel, ei tunne sarnaseid seadustega nõutud teateid, mis näidatud kriminaalseadustiku §§-des 179-192. Kui uus seaduse kava saab seaduseks ja pannakse maksma, mis paratamatu ja otstarbekohane, siis kaotavad maksvuse kõik need tulu-, äri- ja kinnisvaramaksu seaduste paragrahvid, millede põhjal olid kohuslikud kriminaalseadustikus märgitud

teadete andmised. Maksustamistehnika ratsionaliseerimise nõuetes asendatakse teadete andmise kohustused mitmesuguste erikohustustega, mis seotud raamatute- ja arvepidamisega, maksude kinnipidamisega tuluallika ^{juures,} ja ~~aride~~ *maxnaparaadi õigustega raamatute ja aride* revideerimiseks, järelevaatuste toimetamiseks kohtadel jne. Kõik need kohustused on ühised kõikide maksude alal. Samuti ühised kõikide maksu kohta on teadete andmise kohustused, millede olemus on aga hoopis lahkuminev se-
nistest vastavatest kohustustest. Seaduse kava annab Maksudevalitsuse ametkohtadele õiguse nõuda kõiki maksustamiseks vajalikke teateid, olgu nimelisi, olgu üldisi tähtajalisi, kuid ei ~~sa~~ vahenditult mingeid kohus-
tusi nende teadete andmiseks. Teadete andmise kohustus tekib alles Maksudevalitsuse ametkoha korralduse või nõudmise puhul. Loomulik ei saa siin rääkida seaduse nõuete rikkumisest, vaid ainult Maksudevalitsuse ametkohtade korralduste mittetäitmisest. See uus maksustamis-
menetluse korraldus tingis paratamatult ka uue maksu-
karistusseaduse väljatöötamist, mis oleks kooskõlas uue maksustamistehnika süsteemiga ja eelpool näidatud maksukaristusõiguse arenemise üldiste tendentsidega. Nende nõuete kohaselt koondatud uue maksukaristussea-
duse kava lahkumineks kriminaalseadustiku § 179-192 määrat

lustest ei järeldu aga ainult õeldust. See lahkuminek ulatab palju kaugemale ja on, nimelt, põhimõttelist laadi. Kriminaalseadustik teeb maksukaristuse kriminaalkaristuse eriliigiks, allutab maksusüüteo kõigil kriminaalsüüteo tingimustele ja tunnistab maksvaks karistamise määramisel maksusüütegude eest kõik kriminaalseaduse määratlused ja kriminaalsüütegude karistamise viisi. See olukord on kategooriliselt lahkuminev Euroopa mandril maksvast olukorrast ning seal valitsevatest maksukaristusõiguse arenemistendentsidest, mida jälgitud uue maksukaristusseaduse kava koostamisel.

Vastandliselt meie olukorrale, mille paneks maksma meil uus kriminaalseadustik, on maksukaristusõigus kujunenud välja pea kogu Euroopa mandril administratiivse karistusõiguse~~ga~~ ning samat suunda näitavad ka selle õigusala arenemistendentsid. Seda suunda ise loomustavad üldiselt kolm olemuslikku tunnust, nimelt:

- 1) Karistusnormide rakendamine kuulub valitsemisorganitele, mitte kohtutele;
- 2) karistusnormid ja nende rakendamise tingimused sõltuvad põhisihiliselt vastavaid valitsemisalasid korraldavate normide õigus-tehnilistest iseäraldustest.

3) süüküsimusel pole seal seda tähendust, mis kriminaalõiguses, nimelt pole süüd karistatavuse üldiseks tingimuseks.

Nende tunnuste *teoreetiline* hindamine pole suutnud senini väljakujuneda ühtlaselt ja üldiselt.

Alates eriti Goldschmidti tuntud teoste ilmumisest (Das Verwaltungsstrafrecht, 1902; Das Verwaltungsstrafrecht im Verhältnis zur modernen Staats- und Rechtslehre, Festgab. f. Koch, 1903, S. 415 f; Die Deliktsobligationen des Verwaltungsrechts 1905) on administratiivsele süüteole (deliktile) ja administratiivsele karistusele otsitud sisulist eritunnust peasjalikult ainult süü küsimuses. Goldschmidti ja tema järgijate õpetustes ning nende õpetustega paralleelselt arenenud käsitlustes nähakse administratiivse süüteo eritunnust peamiselt selles, et administratiivsed süüteod esinevad vaid üleastumistena valitsemisnormide suhtes ilma, et sellel oleks üldiste õigushüvede solvamisilmet ja kriminaal kuriteole omastatava ^{Süü} tunnusemäärke. Prof. Hensel võtab kokku nende õpetuste tuuma administratiivsest süüteost järgmistesse lausetesse:

"Das Verwaltungsdelikt sei lediglich Ungehorsam gegenüber dem rechtlich sanktionierten Verwaltungsbefehle, es stelle keine Verletzung ethisch-rechtlicher Pflichten dar, deren Befolgung die Gesellschaft vom Einzelnen in Bezug auf sein sittliches Handeln verlangte; demgemäss mangle dem Verwaltungsdelikt die "Rechtsgüterbeeinträchtigung", das unentbehrliche Element des Justizdelikts. Die praktische Auswirkung dieser Auffassung konzentriert sich in der Schuldfrage: das Verwaltungsdelikt erschöpft sich in der objektiven Nichtübereinstimmung zwischen Befehl und Handlung; ihm ist es irrelevant, ob diese herbeigeführt ist infolge einer subjektiven Schuld (Vorsatz, Fahrlässigkeit) oder ohne eine solche; für das Kriminaldelikt bildet eine irgendwie geartete und festzustellende Schuld unerlässliche Voraussetzung (Hensel, Steuerrecht, 2 Aufl., S. 179).

Fleiner ei tunnusta üldse mingit
üldist administratiivset karistusõigust, mille
järel valitsemisametkonnad võiksid määrata trah-
ve toimitud süütegude eest valitsemise alal. Juhtu-
mitel, kui see sünniks, toimiksid valitsemisametkon-

nad Fleineri arvates mitte enam kui valitsemisfunktsioonide vaid kohtufunktsioonide kandjad. (Fleiner, Institutionen, 6/7 Aufl., S. 205). Fleiner ei leia olevat oluliku valitsemistegevusele karistusvahendite, vaid ainult sunnivahendite käsitlemise võimaluse. Tema ei näe üldse tarvet ülestõsta küsimust administratiivsest süüteo ja karistuse kohaldamisest selle süüteo toimumisel, vaid leiab olevat küllaldase valitsemistegevuse kaitseks sunnitrahvist, kui sunnivahendist, mille abil valitsemisametkond võib allutada vastupanija tahte oma tahtele ja sundida vastupanijat täitma valitsemisorganite korraldusi.

Valitsemistegevusele on sellepärast oluline sunnitrahv mitte karistus. Sunnitrahvi siht on - sundida täitma valitsemisnorme, mitte aga karistada toimunud valitsemisnormide mitte - täitmise eest. (Institutionen S. 209 f.). Kuna Fleiner arvab olevat küllalt sarnasest sunnitrahvist valitsemistegevuse kindlustuseks, siis püstitab ta kooskõlas sellega ka oma legislatiivpoliitilise loosungi, mis kõlab algkeeles järgmiselt: "Zwang und Strafe gehen ihre eigenen Wege, und es ist vom gesetzgebungspolitischen Standpunkt

aus verfehlt, die Verletzung sekundärer Verwaltungsinteressen zu Delikten zu stempeln und zur Strafe zu greifen dort, wo der einfache Zwang ausreicht. Zwang, nicht Strafe muss die Lösung des Verwaltungsrechts sein", (Institutionen, S. 206), Kukula tahab laiendada seda legislatiivpoliitilist süsteemi ja viia sunnitrahvi mõiste alla ka valitsemise alal esile tulevaid karistusi selle sõna sisulises mõistes (Kukula, Der Verwaltungszwang. Eine kritische Studie des sog. Verwaltungsstrafrechtes, Wien 1918). See iseendast loogiline süsteem oleks mõeldav legislatiivpoliitilise süsteemina, kuid temasse ei mahu meie aja positiivne õigus. Juba see osa valitsemiskaristusõigusest, mida nimeatakse politseikaristusõiguseks, pole arenenud kooskõlas selle süsteemi nõuetega. Eriti aga ei mahu selles süsteemi valitsemiskaristusõiguse tähtsam osa - maksukaristusõigus, või vanema terminoloogia järelle finantskaristusõigus, mille arenemine on võtnud viimasel ajal sellele süsteemile otse vastandliku suuna. Herrnritt, kes puudutab omas teoses peasjalikult ainult politseikaristusõigust, lähitub valitsemiskaristusõiguse põhjendamisel samadest lähtepunktidest, mida leiame ka üldisest karistusõigusest. Tema leiab üldiste

õigushüvede solvamist ka valitsemisdeliktide juures ja valitsemiskaristusõigus teostab tema arvates ühtlaselt üldise karistusõigusega üksikute õigushüvede (Rechtsgüter)kaitset. Kui politseikaristusõiguse esemeks on "avaliku korra" kaitse, siis on see mõiste Herrnritt'i arvates ainult koondmõiste üksikutele õigushüvedele. Vahet kriminaalkaristusõiguse ja valitsemiskaristusõiguse (politseikaristusõiguse) vahel leiab Herrnritt sellepärast mitte enam kriminaaldelikti ja administratiivse delikti iseloomude sisulises lahkuminekus, vaid ainult administratiivse delikti erilises sihis, mis näit. politseidelikti alal suundub avaliku korra ja rahu alalhoiule (Grundlehren, S. 363 ja 364). Sellega püüab Herrnritt piiritleda valitsemiskaristusõigust tema sihi järele. Kuid Herrnritt ei vii lõpule oma mõttearengut ning ei anna valitsemiskaristusõiguse mõistele küllaldast selgust. Eriti ei selgita Herrnritti harutlused seda paratamatust või tarvet, millepärast selle karistusõiguse *ala* käsitlemine kuulub või peab kuuluma üldkohtute asemel valitsemisorganitele.

Selle nõude rahuldamise seisukohalt on Walter Jellineki harutlustel kaugelt suurem tähendus

(v. Jellinek, Verwaltungsrecht, 2 Aufl., S. 333 ff).

Jellinek ei säe üles mingit erilist administratiivse karistuse sisulist mõistet. Tema ei pea üldse tarvilikuks mingit sisulist eritlust administratiivse karistuse ja kriminaalkaristuse vahel, vaid, selle vastu, tunnustab mõlema karistusliigi argnemist ühest ja samast juurest. See selgub otsekohe tema sissejuhatavast märkest administratiivse karistuse õiguse käsitlusel, mis käib järgmiselt: "Der letzte Rechtsbehelf der Verwaltung ist die Strafe im Sinne des Strafrechts, die sog. echte oder kriminelle Strafe, als das für Schuldhaft rechtswidrige Handlungen oder Unterlassungen bestimmter Art rechtssatzmässig angedrohte Übel, das durch Einzelakt über den Täter verhängt wird" (Verwaltungsrecht, 2 Aufl., S. 333) sellest märkest võib väljalugeda samuti seda, et Jellinek näeb administratiivse karistuse piiritluseks ainult vormilist võimalust; tema peab administratiivseks karistuseks seda karistust, mida rakendatakse valitsemisorganite eneste poolt valitsemistegevuse kindlustamise huvides. See on sama seisukoht, mida on valgustanud põhjalikult prof. Alberto Zorli omas juba aastate eest ilmunud

hiilgavas teoses " Istituzioni di diritto tributario",
võttes kokku oma käsitluste lähtepunktid järgmises
väljenduses: " In riguardo alla sede contenziosa che app-
licò la penalità possono essere pene giudiziali od
amministrative a seconda che furono applicate da
Tribunali, da Commissioni o da ufficiali superiori
dell' amministrazione (2 ed, 1916, p. 588).

Jellinek eraldab valitsemissõiguse alal
sunnitrahvi (Zwangsstrafe) ja karistustrahvi. Jellinek
ise selgitab nende trahvide mõistelist vahet järgmiselt:
"Die echte Strafe wird durch Rechtssatz angedroht die
Zwangsstrafe durch Verwaltungsakt. Für die Verhängung
der echten Strafe gilt, wenigstens in der Regel, das sog.
Legalitätsprinzip, d.h. die Strafe muss beim vorliegen
einer Strafbaren Handlung oder Unterlassung verhängt wer-
den, während bei der Zwangsstrafe das sog. Opportunitäts-
prinzip herrscht, die Behörde also von der Festsetzung
der Strafe absehen kann, wenn Sie Z.B. glaubt, durch die
hierdurch zu befürchtende Verstimmung des als Vohl-
täter bekannten Verpflichten das Gemeinwohl zu ge-
fährden. Die peinliche Strafe sieht nach rückwärts oder
vorsichtiger ausgedrückt, auch nach rückwärts; das "guia

peccatum est" haftet ihr, trotz aller neueren Theorien, auch heute noch an; die Zwangsstrafe dagegen sieht ihren Zweck ausschliesslich in der Zukunft, sie will nicht vergangenes sühnen, sondern eine zukünftige Handlung, Unterlassung oder Duldung erzwingen" (Verwaltungsrecht, S. 325). Ühe ja teise trahvi iseloomust järguab terve rida järeldusi, mille del suuri praktilisi tähendusi. Nii näit. ei maksa sunnitrahvi kohta reegel" ne bis in idem", vaid sunnitrahvi võib määrata korduvalt senikaua, kuni on täidatud korraldus; mõlemad trahviliigid võivad esineda koos jne. Sunnitrahv, mis täidab eriti tähtsat osa uuemas maksuõiguses, kaasastab olulikul valitsemistegevust ja on omalt ilmelt esijärjekorras valitsemisõiguslik avaldis. Karistustrahv sellevastu on valitsemisõiguses üldiselt sama ilmeline, nagu kriminaalõiguseski ja teiseneb ainult valitsemistegevuse eriliste sihtide survele. Sellelt seisukohalt leiab Jellinek valitsemiskaristusõiguse rakendamisel vähemat tähendust süü küsimusel, laiemat vastutust võõra süüteo eest, suuremat vabadust karistamisest loobumisel, administratiivsete karistusotsuste vähemat õiguslikku jõudu ja selle tagajärjel kergemaid võimalusi karistusotsuste tagasivõtmiseks ja karistusasjade ümberotsustamiseks. Sarnaselt

kohaldatud karistuste käsitlemise leiab Jellinek tarvili-
kuks anda valitsemisorganite eneste kätte, põhjendades seda
nõuet valitsemistegevuse ja administratiivse karistuse ti-
heda seotusega ühiste sihtide läbi. Selle ühise sihi põhi-
mõtteid väljendab Jellinek järgmiselt: "Soweit die echte
Strafe dem Schutze der Verwaltung dient, würde es für die
Einheitlichkeit der Verwaltung von Vorteil sein, wenn die
Verhängung der Strafe und die Entscheidung über Rechtsmit-
tel dagegen ausschliesslich der aktiven Verwaltung und den
Verwaltungsgerichten unvertraut waren. Denn es stört offen-
bar das Ebenmass des öffentlichen Rechts, wenn über die
Versagung einer Bauerlaubnis das Verwaltungsgericht, über
die für eine unerlaubte Bauführung zu verhängende Strafe
aber das ordentliche Gericht und über die Zulässigkeit
der Androhung des Abbruchs eines Gebäudes wieder das Ver-
waltungsgericht zu entscheiden hat (Verwaltungsrecht, S. 344)
Sellega näitab Jellinek tarvet põhjendada valitsemisõiguse
ja administratiivse karistusõiguse põhisihilist seotust,
kuid omas raamatus, mis põhjendatud Saksa positiivse
õiguse süstemaatilisele vaatlemisele, ei teosta ta seda
põhjendust ning ainult sellepärast ei näe ta ka sisulist
lahkuminekut administratiivse karistusõiguse ja kriminaal-
õiguse vahel, *hing*geeldab suuremat tähendust süüküsimusel

administratiivses karistusõiguses, kui seda saab põhjendada väljudes ülessäetud lähtepunktist.

Administratiivse karistuse tähtsama osa - maksukaristuse - põhjendust sellest lähtepunktist teostab tegelikult minu lugupeetud õpetaja, õuenõunik Dr. Franz Meisel. Et tema uurimise lähtepunkt on analoogiline sellele, mille püstitab Jellinek ainult põhimõttes, selgub juba järgmisest katkest: "Die Voraussetzung des Steuerstrafrechts ist immer Bestand einer finanzrechtlichen Norm und dann Übertretung des betreffenden Gebotes oder Verbotes des positiven Steuerrechts; das Finanzstrafrecht ist mehr, wie das Kriminalrecht, ergänzender, komplementärer Natur; die Vorfrage ist immer finanzrechtlicher Natur" (Das Strafrecht der österr. Einkommensteuer, Finanzarchiv, XIX²). Meiseli vaate seisukohalt tulevad tõsta esile administratiivse karistusõiguse ilme selgitamiseks kõik üksikute valitsemisalade õigustehnilised iseäraldused, nende tingiv tähendus administratiivse karistusõiguse kujunemisele. Väljudes neist lähtepunktidest jõuab Meisel oma uurimuste põhjal seisukohale, et lahkumine kriminaalõiguse ja administratiivse karistusõiguse vahel on tingitud administratiivsete karistusnormide põhisihilisest sõltuvusest valitsemisõiguslikest normidest ja valitsemisülesanne^a te iseäraldustest ning, et

recht und Reichssteuerstrafverfahren, 2 Aufl. 1929 ja terve rida monograafiaid).

Saksa Reichsabgabenordnungi maksukaristusõigus, mis paljudes punktides on ligindatud üldisele kriminaalkoodeksile, ei loo tarvilikku pinda maksukaristusõiguse õigusteoreetiliseks põhjendamiseks. Maksukaristusõigus end Austria ja tema pinnal tekkinud riikides on kogu aeg kooskõlastunud teoreetiliste nõuetega ja selle õigusala olukord neis riikides on senini osutunud kõige soodsamaks pinnaks maksukaristusõiguse teoreetiliseks süvendamiseks. Austria vaimlisest õhkkonnast päritud lähtepunktide~~lt~~ väljudes otsib põhjendust administratiivse karistuse rakendamisele ka käesolev kirjutis. Selle lähtepunkti järelle ringleb kogu maksuõiguse konstruktsioon maksustamisvõimu (le pouvoir fiscal) mõiste ümber. Maksustamisvõimu mõiste sisaldab endas kaht momenti, millel erinevad tähendused maksustamisvahetorra kujundamisel. Kõige pealt seisab maksustamisvõimu teostamine riigi seadusandluse kätes. Riigi seadusandlus teostab maksustamisvõimu sel teel, et ta püstitab üldiselt seadustes need abstraktsed asiolud (maksuolmastik - Steuertatbestand), millede esiletulek tingib maksukohustuse tekkimise. Meie aja õigusriigi

nõuete kohaselt piiritleb seadusandlus maksuolmastiku seaduses niivõrd üksikasjalikult, et maksuasutise ülesandeks jääb ainult maksukohustuse tekkimise deklaratiivne kindeldamine maksukohustust tingivate asiolude esiletuleku puhul. Et maksuasutistel oleks aga võimalik selgitada üksikasjalikult ja konstateerida maksukohustust tingivate asiolude esiletulekut, annab seadus maksuasutistele tarviliku võimu teadete ja andmete hankimiseks ning jälgimiste ja järelvalve teostamiseks. See oleks siis teine moment maksustamisvõimu avalduses. Ühedel juhtumitel korraldab seadus teadete hankimist ja jälgimiste teostamist nii, et kogu see tegevustik avalduks maksuasutiste endi teotsemistes ja teotsemisõigustes. Maksukohusnikul ei oleks mingit kohustust teostada ja võtta ette toiminguid maksukohustuste tekkimist tingivate asiolude selgitamise huvides. Nii on näiteks riigi kinnisvara maksu puhul, kus kinnisvaraomaniku ainukeseks kohustuseks on tasuda maksu, mis määratud kindlaks ametlikult korraldatud kadastri andmetel. Sarnased juhtumid maksustamisvõimu teotsemisel ei ärata peaaegu sugugi huvi maksukaristusõiguse küsimuste selgitamisele. Isegi need juhtumid, kus maksuasutiste teotsemine eeldab vastukohustusena maksukohusniku poolt mitte vastupanu, ei paku huvi maksukaristusõigusele. Sarnaseid juhtumeid kvali-

fitseeritakse harilikult kui vastuhakkamisi *ametvõimudele* ja karistatakse üldiste kriminaalõiguse normide järele.

Maksukaristusõiguse huvi algab aga sealt, kus seadus kohustab maksukohusniku teotsema mingil viisil, maksukohustust tingivate asiolude ilmsikstuleku selgitamiseks, nagu esitama mitmesuguseid teateid tulu- ja varanduslikkude vahekorade kohta, esitama raamatuid läbivaatamiseks, ilmuma andma seletusi jne. Seda lähtepunkti on näitanud Dr. Meisel kogu oma töödes, mida ta eriti kokkuvõtab kirjutises " Das Strafrecht der österreichischen Einkommensteuer". Seal kirjutab ta " In unserer Untersuchung - Unrecht und Zwang im Finanzwesen - haben wir für das gesamte Gebiet des Finanzrechts festgestellt, dass das Strafbare Finanzunrecht überhaupt nur dort zur Erscheinung gelangt, wo das Steuergesetz die ^{Steuerpflichtigen} Schutzpflichten zur Mitwirkung im Steuerverfahren heranzieht " (Finanzarchiv XIX ²). Need kohustused on olulikum meie aja maksuõigusele, nende kohustuste iseloomust ja ulatusest ripub segeli täielikult maksustamine. Meie aja maksustamistehnika arvestab üksikasjalikult üksikmajapidamiste tulu- ja varanduslikkude vahekoradega ja avaldustega, maksuseadused teevad need üksikasjad maksukohustust tingivateks

asioludeks. Kui maksuasutised peaksid selgitama ise-
seisvalt neid üksikasju, siis peaksid nad jälgima iga
üksiku kodaniku igapäevset teotsemist ja varanduslikke
toiminguid, tegema neist kokkuvõtteid jne. Sarnast maksu-
aparaati on aga võimata kujutada. Kõige rohkem, mida suu-
dab maksuaparaat on kodaniku enese poolt esitatud and-
mete kontrollimine andmete kogumise teel kolmandatelt
isikutelt ja asutusilt, raamatute revideerimise, koha-
peal järeelvaatuste toimetamise, ülekuulamiste jne. teel.
Ja sarnaste^{gi} kontrollimiste juures etendab tähtsat osa
maksukohusnikkude või kolmandate kaastegevus, kes on
kohustatud esitama täiendavaid andmeid, tõendama esita-
tud andmeid jne. Mida väljaarenenum on riiklik maksustis-
teem, mida õiglasemalt ja ühetasasemalt tahetakse teosta-
da maksustamist, seda suuremad kohustused seovad koda-
nikke sel alal. Praegusaja maksuõiguse iseloomustamiseks
kirjutab Dr. Meisel: "Wir suchen vergeblich im Rechts-
system/e nach einem gleich starken Rechte, das mit seiner
Herrschaft so tief in die Einzelsphäre eindringt und
eine so grosse Zahl von empfindlichen Verpflichtungen
und Einschränkungen des persönlichen Rechts schafft"
(Meisel, ²Reform des österreichischen Finanzstraf-

prozesses, Beiträge zur Lehre vom Finanz-Unrechte). Kuid sarnane maksukohusnikkude ja sageli ka kolmandate teotsemine pörkab kokku nende üksikute isikute majandusliku egoismiga. Majanduslik egoism suundab varandusliku omakasu kaitsele kõikide vahenditega. Riigi poolt nõutavad maksud ei paku mingit otsekohest vastutasu majandusliku egoismi rahuldamiseks. Majanduslik egoism on meie aja individualistlikuks ilmakorras niivõrd suur, et ta ei lase hinnata seda suurt kasu mida pakub kodanikule ja tema majanduslikule hääolule riiklik organisatsioon. Kodanikule näib sellepärast, et ta maksab asjatult riigile suuri makse. See kõik tingib vastuolu kodaniku teotsemismotiivide ja nende kohustuste vahel, mis teda seovad maksutamise alal. Maksusüsteem ei oma enda kaitseks mingeid väljakujunenud moraali survevahendeid ega leia tuge rahva juurdunud kohusetundes. Meisel iseloomustab sellelt seisukohalt maksuõigust tabavalt järgmises katkes: "Die Finanzgesetze wurzeln weder der Steuerzahlungspflicht, noch viel weniger ihrer Durchführung nach in der Volksüberzeugung, sie sind nicht gleich anderen Gesetzen Sanktionen der Vorschriften des Gewissens, der Lebensgewohnheiten und der Sitte; sie sind echtes Juristenrecht, sie

tragen ihre Kraft und ihre Macht lediglich in sich, sind ein ganz eigenartiges Rechtsgebiet, das viel zu viel öffentliches Recht ist, um nach strikten, undurchbrechbaren Grundsätzen, wie im Privatrechte, durchgesetzt zu werden, und zu sehr vermögensrechtlicher Natur um dem Grundsatz der Billigkeit viel Raum zu bieten" (Zur Reform, S.18). Meie aja maksumoraal on minimaalne. Maksuametkond sattub kokku igapäev valega, mida räägib ja esitab talle kodanik. Teoreetilised uurimused konstateerivad sama õvt.selle kohta eriti: Meisel, Moral und Technik bei der Veranlagung der preussischen Einkommensteuer, 1911. Meisel, Wahrheit und Fiskalismus bei der Veranlagung der modernen Einkommensteuer, Finanzarchiv XXXI Jhrg. Bd.2.S.144 ff; v. Pistorius, Einkommensteuerlüge, Steuer und Wirtschaft 1924, S.1285 ff.; Lion, Steuerverwaltung und Ethik. D. Jur. Z. 1927 Heft 18, S.1238 ff; O. Veit, Grundlagen der Steuermoral, eine finanzsoziologische Studie, Tübinger Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 83 Bd.1927, 317 ff.; Conrad, Psychologie und Besteuerung 1928). Mida jääb üle riigile neil tingimustel, et kaitsta oma maksuvisid? Meisel ütleb, et õiguskord tunneb ainult ühte vahendit riigi maksustamishuvide

kaitseks, kodaniku majandusliku egoismi ja seaduse nõuete rikkumise mahasurumiseks, ning see on - karistus (Zur Reform, S.25). Süütegu ja karistus pidades maksuõiguses maksukohusniku ja kolmandate teotsemisega. Karistus on paratamatu selleks, et maksukohusnik täidaks seaduse nõudeid, mis talle kirjutavad ette teotseda mingil viisil maksukohustust tingivate asiolude selgitamisel, mis on omakorda eeltingimuseks maksuõigussüsteemi maksuvusele. Maksu süütegu seisab seaduste korralduste mittetäitmisel, mis kohustavad maksukohusnikku seaduses piiritletud teotsemiseks. Sund nende teotsemiskohustuste täitmiseks on oluline maksukaristusõigusele. Kõik muud eetilised kaalutlused ja tugenemised ühiskondliku moraali solvamisele on tähtsusetud. Kogu maksukaristusõiguse siht ei seisa mitte karistussanktsioonide loomises üldiste õigushüvede solvamise eest, vaid sunnisanktsioonide loomises maksukohusnikkude ja kolmandate isikute maksustamise huvides tarvilikku teotsemise kindlustamiseks. Süüküsimusel pole sellepärast sugugi esijärguline tähendus maksukaristusõiguses. Maksusüüteo hindamisel kerkib esijärjekorras küsimus seadustes ettenähtud teotsemiskohustuste täitmisest või mittetäitmisest, mitte aga süümöödust selle

mittetäitmise puhul. Süüküsimus kerkeib esile ainult teises järjekorras. Süüküsimus avaldab mõju karistuse määramisel, kuid mitte nii, et ta osutuks üldiseks karistuse mööduks ja et täielik süütus eeldaks järjekulult täielikku vabamemist karistusest, vaid nii, et süütuse puhul määratav karistus võib olla kergem. Maksukaristuse määramisel ei kerki üldse ülesse süü kindlaksmääramise küsimus; karistust määratava organi ülesandeks on selgitada ja määrata kindlaks, kas maksukohusnik on täitnud seaduses ettenähtud teotsemiskohustusi seaduseobjektiivse määritluse kohaselt. Näitab järeldus, et teotsemiskohustus pole täidetud seaduse objektiivse määritluse kohaselt, siis on maksusüütegu konstateeritud ja sunnivahend - maksukaristus astub päevakorrale. Karistust määrav organ ei säe üles küsimust süüst, vaid ainult seaduse korralduse mittetäitmise objektiivsest avaldusest. Süü konstateerimine pole tarvitlik eeldus karistuse määramiseks. Arvab maksukohusnik väärina vähemat karistus süütuse tõttu, siis peab ta ise tõestama oma süütust. Eriti sarnaste juhtude jaoks, kus maksuseaduse mittetäitmise või rikkumise eest on määratud seadusekohane karistus isikule, kelle tegevus ei eelda subjektiivset süüdi, on maksukaristusõiguses olemas eriline kord karistuse

kergendamise võimaldamiseks. Meie õiguses sisaldab sarnast korda tolliseadustiku § 444 p.b, mille järele isikud, keda karistatakse esimest korda võivad esitada palve Majanduseministrile trahvist vabastamiseks või selle kergendamiseks. Minister võib mõjuvatel põhjustel trahvi kergendada või seda ära jätta, mille juures mõjuvaks põhjuseks on esijärjekorras karistatu subjektiivse süü puudumine.

Sama võimaluse annab Saksa Reichsabgabenordnungi § 410. Sarnast seisukohta süüküsimuses tingib maksuõiguse üldine iseloom. Majanduseluüksikasjad, mida maksuseadused meie aja arenenud maksustamistehnika juures säeivad maksukohustust tingivateks asioludeks (maksuolmas-tik) on varjatud, väliselt jälgimatud. Tulu, puhaskasu, kasuprotsent jne. on asiolud, mida ei lase paista üksi väline avaldus ja millede kujunemise jälgimiseks pole mingit välis võimalust. Kõiki avaldusi, mis mõjutavad nende maksukohustust tingivate asiolude kujunemist teab ja võib jälgida maksukohusnik ise. Kui kerkib ülesse küsimus, et maksukohusnik on esitanud vale deklaratsiooni, vale bilanssi, või valeid andmeid oma tulu, puhtakasu jne. kohta, on teinud valeid läbikandeid raamatuist, jättis

hoopis avaldamata andmed ja esitamata deklaratsiooni, siis võib maksuasutis selgitada ja konstateerida ainult seda, kas deklaratsioon, bilanss, andmed, läbikanded raamatutest jne. on valed. Maksuasutis ei saa iialgi selgitada maksukohusniku teotsemise motiivi ja sellega koos seda, kas on vastavas toimingus või toimingu ärajättnises maksukohusnikul subjektiivset süüdi või mitte. Kui maksuasutiselt peaks nõutama maksukaristuse määramisel maksukohusniku subjektiivse süü tõestamist, siis kaotaks karistus maksuõigusest igasuguse tähenduse, sest üheksakümnel üheksal juhtumil saajast oleks maksustamisel võimata tõendada maksukohusniku süüdi või näidata süüdi eeldavaid asiolusid. Maksuasutis võib näidata ainult objektiivset mittekooskõla faktiliste asiolude ja maksukohusniku teotsemise või selle kaasnämete vahel.

Kuna juba praegu valitsevate põhimõtete juures on maksusüüteo juhtumeid, eriti aga selle võimalus lõpmatu palju, siis tõuseks nende juhtumite ja maksusüüteo võimaluste arv otse kohutavalt, kui maksukaristuse rakendamise eelduseks seada maksukohusniku subjektiivse süü tõestamist maksuasutise poolt. Karistussanktsioonid ei kohutaks siis kedagi, teades *et* süü tõestamine maksuasutistel võimata. Kuna praegune maksu ebamoraal suun-

dub peajasjalikult objektiivsete asiolude varjamisele, suunduks see süüküsimuse teistsugusel asetsemisel subjektiivse süü kindlakstegevisvõimaluste moondamisele ja varjamisele, mis pakub eriti palju igasuguseid võimalusi, nagu näitab nende maade praksis, kus maksukaristusõigus pole kohandatud õieti oma ülesannetele. Nii on, näit., Schweitsis, kus karistussanktsioonide rakendamise tingimuste tõttu maksumoraal seisab nii madalal, et maksuasutistele teatakse teatavaks vast ainult kolmandik maksustamisele kuuluvast varandusest ja tulust (vt. selle kohta Denkschrift der Reichsregierung zur Reichsfinanzreform von 1909). V. Pistorius iseloomustab Schweitsit huvitava katkega, mida pean kohaseks äratuua siinkohal: "Ein bekanntes Beispiel hierfür liefert die Schweiz, wo die Steuerhinterziehung gewissermassen einen Bestandteil des öffentlichen Rechts bildet und eine Art Akordverfahren zur Feststellung der, an Stelle der gesetzlich geforderten, wirklich zu zahlenden Steuer, im Brauche ist." (Allg. Steuerrecht, S. 180). Maksuõiguse olemasolu on mõeldav ainult karistussanktsiooni olemasolu ja selle küllaldase efektiivsuse puhul. Maksukaristusõiguse efektiivsuse suurimaks eeltingimuseks on aga, nagu nägime, nõue, et maksukaristuse rakendamine ei tohi

sõltuda maksusüüteo toimija subjektiivse süüküsimuse hingangust. Minnes mööda süüküsimusest on maksukaristusõigusel omad mõddupuud karistusnormide püstitamisel; sellekohaselt sõltub karistuse määr sellest, missugune iseloom ja tähendus on seaduses ettenähtud maksukohusniku või mõne kolmanda isiku teotsemiskohustusel. Ei ole sugugi ükskõik, kas maksukohuslane on kohustatud näit., läbikäigumaksu määramise otstarbel pidama ettekirjutatud arveraamatuid, deklareerima ärimaksu määramise otstarbel ärilist puhaskasu, deklareerima oma rahalistest kapitalidest, teatama oma tulu tulumaksustamiseks, õiendama oma põhiärimaksu äritunnistuse lunastamise teel, tempelmaksustama kinnisvara ostu-müügi lepingut, ilmuma seletusi andma maksuasutisse, panema üles sildi oma ettevõtte juurde jne. Ühedel juhtumitel sõltub maksukohusniku teotsemisest kogu maksustamise läbiviimine ja riik on otse võimetu teostama maksustamist ilma maksukohusniku teotsemiskohustuseta. Maksukohusniku ärilist läbikäiku võib määrata kindlaks ainult äriraamatute põhjal. Täpne maksustamine sõltub sellest, kas neid raamatuid on peetud täpselt, kandes sisse ilma vahelejätmata kõik väljaminekud ja sissetulekud.

Maksuasutisel on õige vähe võimalust kontrollimiseks, kas kõik sissekanded raamatusse on õiged ja kas pole arveid jäetud vahel. Maksuasutiste tegelik võim on siin minimaalne, vaatamata seadusega neile antud võimule. Samuti on lugu rahalistest kapitalidest saadud tulu ja ärilise puhtakasu deklareerimisega. Maksuasutistel on raske selgitada nende deklaratsioonide õigsust ja täpsust. Deklaratsioonide ebaõigsus ja ebatäpsus võib tulla avalikuks enamalt jaolt ainult juhuslikult või õige laiaulatusliku andmete kogumise teel. See kõik pole aga sugugi kerge teostada. Maksuasutised on sunnitud võtma neid deklaratsioone õigetena ning täpsena kuni pole selgunud vastandlikkus. Et igasugused varajamise, võltsimise ja ebatäpsete andmete esitamise võimalused kirjeldatud juhtumitel kergesti võimalikud, siis peab karistusemäär siin esiletulevate seaduste rikkimiste eest olema nii suur, et kartus selle juhusliku rakendamise võimaluse ees kõrvaldaks motiivid raamatute võltsimiseks ja valedeklaratsioonide esitamiseks. Seal aga kus kodaniku teotsemiskohustusel pole sarnast iseseisvat tähendust, kus maksust möödalibisemise võimalus pole nii suur, kus maksuasutiste tegelik võim järje-

likult - tarvilikult suur, seal pole tarvis nii karmi
santsiooni. Karistuse määr maksuõiguses on tingitud
selle pärast maksukohusniku teotsemise tähendusest ja
maksuasutise tegeliku võimu ulatusest. Selgemalt kui
Meisel pole keegi põhjendanud seda asjaolu. Sellepärast
pean õigeks ära tuua tema maksukaristusmäärade vormelit,
mille kohta ta ütleb, et see vormel on olulikult lahku-
minev kriminaalõiguse seisukohast. See toonitus ei vaja-
gi siinkohal põhjendamist, sest see selgub juba otsekohe
vormeli algpõhimõttest. Vormel ise on järgmine: "Je
schwächer die Position des Staates in dem konkreten
Rechtsgebiete ist, desto stärker ist die Reaktion der
Steuerträger und desto grösser muss die Strafe sein,
die das Unrecht bannen soll" (Wahrheit und Fiskalismus,
Finanzarchiv Bd. XXXI²). See vormel võtab maksukaristus-
õiguses süü küsimusest selle tähenduse, mis on viimasel
kriminaalõiguses ja loob sellega juba oluliku vahe selle
administratiivse karistusõiguse osa ja kriminaalõiguse
vahel. See vormel ei maksa ainult karistusmäärade püsti-
tamisel üksikute maksusüüte gude kohta, vaid ka karistuse
määramisel konkreetsete süüte gude eest. Üksiksüüte gude
loetlusüsteemi puhul seaduse paragrahvide järele, mis

maksis meil näit. Venelt ülevõetud maksuseadustes, ei tule selle vormeli rakendamise võimalus nii selgelt esile, kui üldistatud süüteoalustikkude puhul, mis on võetud aluseks meie uues maksukaristusseaduse eelnõus. Süütegude kvalifitseerimine ja karistusmäärade rakendamine on tehtud rippuvaks sellest, kas süüteo aluseks olev maksukohusnikkude teotsemiskohustuste mittetäitmine omab enama või vähema tähenduse konkreetse maksustamisuhtumi lahendamiseks. Maksuvarjamise puhul on näit. ühe ja sama süüteo piirides eriti kvalifitseeritud juhtumeid, kus maksude varjamist on toimitud raamatute võltsimise või võltsitud ja valede dokumentide esitamise teel. Need juhtumid seovad eriti maksustamisvõimu; maksuasutisel on raske, sageli võimata selgitada raamatute ja dokumentide võltsimisi; raamatud ja dokumendid peaksid olema õieti kõigi muude andmete, teadaannete ja seletuste tõestamisvahendeiks. Raamatute võltsimine ja valedokumentide esitamine on sellepärast maksude varjamise vahend, mis paneb maksuasutisi abitusse seisukorda ja võtab neilt igasuguse võimaluse õige maksustamise teostamiseks. Kuni jäävad raamatud võltsimata, on maksuasutistel ikkagi võimalik selgitada varjatud ja võl-

haukida

valeid andmeid, mis on tarvilikud otsekoheste ja liiklemismaksude, aktsiisi ja tollimaksude, tempelmaksu ja lõivude määramiseks jne. Neil kaalutlusil määrab eel nõu üldise karistuse piirides maksuvarjamise eest (rahatrahv lo kroonist kuni 10.000 kroonini) kindlaks karistuse alammäära, (500 kr.) juhtumiks, kui maksuvarjamist on toinitud raamatute võltsimise või võltsitud ja valede dokumentide esitamise teel ja lubab samuti asetada sel juhtumil rahatrahvi asekaristusega.

Võttes võrdluse lähtepunktiks Riigikogu poolt 26.III.29 vastuvõetud kriminaalseadustiku üldosa, võime näidata neid lahkuminekuid süü küsimuses kriminaalõiguse ja maksukaristusõiguse, kui administratiivse karistusõiguse vahel, mis järgnevad eeltoodud harutlusest. Tähendatud kriminaalseadustiku §§ 39-41, mis käsitavad süütegude süüksarvamise tingimusi, ei saa tulla arvele tüüpiliste maksusüütegude puhul (tarvitades maksukaristuseseaduse eelnõu terminoloogiat: maksuvarjamine, maksunäride võltsimine, maksusoodustuste kuritarvitamine, riigi maksustamishuvide halvamine, arvepidamise nõuete mitte täitmine, aktsiisi- ja tollikorralduste rikkumine, maksuasutiste korralduste mittemitte-^s täitmine ja maksu^saladuste lubamatu avaldamine).

Maksuseadused arvestavad teotsemiskohustuste püstitamisel, milledega pidestuvad maksusüüteo võimalused, ainult teo- ja õigusvõimeliste isikutega. Neil juhtumitel, kus maksukohustust tingivad asiolud puutuvad kokku mitteteovõimeliste isikutega, seob maksuseadus teotsemiskohustustega ainult neid, kes maksuseaduste endi või tsiviilseaduste määratluste järele kohustatud toimima mitteteovõimeliste eest. Kuna maksusüüteod pidestuvad ainult teotsemiskohustustega, siis võivad maksusüüteodusid toimida ja vastutada nende eest ainult need teovõimelised isikud, kes tsiviilseaduste järele kohustatud toimima mitteteovõimeliste eest. Kriminaalseadustiku §§ 42 ja 43, mis käsitlevad süütegude etteegämist ja kuriteoliste asiolude mitteteadmist, ei või mingil tingimusel olla maksivad maksusüütegude kohta. Nende paragrahvide maksvaks tunnistamine maksukaristusõiguse kohta hävitaks kogu selle karistusüsteemi, mille põhijooni kirjeldatud eespool. Senine maksukaristusõigus ei arvesta üldiselt ühegi maksukaristuse juures süüteo mitteettenägemise võimalusega või nende asiolude mitteteadmise, millelel põhjeneb teo kuritegelikkus. Meie maksukaristusõigus arvestab üldiselt ainult kordasaadetud süüteo objektiivse avaldusega. Brandid sellest üldisest korrast on nähtud ette seaduses

igal üksikul juhtumil. Arimaksuseaduse, tulumaksuseaduse ja tempelmaksu seaduse karistusnormid arvestavad ainult süüteo objektiivse avaldusega ega tee sellest mingit erandit. Erandeid lubab aga tolliseadus. Tolliseaduse § 402 ettenähtud karistuse puhul tollimääruste rikkumise eest püstitab seadus üldreegli, mis vastab täiel määral eelpool toodud harutlustes näidatud nõuetele, nimelt:

"Tähenдатud trahvimäär peab vastama korrarikkumise tähtsusele; deklareerimatult leitud, erilistele läbilaske tingimustele allumata kaupade ja asjade eest ei või trahvi määrata kõrgemas summas, kui nendelt osuv tollisumma (T.s. § 402 märkus). Selle üldreegli järele ei ole süüteo toimija subjektiivne süüd, kuriteo asolude mitte-teadmine ega süüteo ettenägemise võimalus karistamise tingimuseks. Sellest üldisest korrast teeb seadus siiski erandi karistuse määramisel laevakaptenitele, raudteeagentidele, kaubavooriomanikkudele, parvetajatele ja *Сенниките* kaptenitele, mille järele: "Nimetatud vastutavad juhid vabastatakse trahvist deklareerimatult leitud kaupade ja asjade eest, kui nad dokumentidega tõeks teevad, et tähenдатud kaupad või asjad laeti peale, üksikombel, või kui nende vahe deklaratsiooniga on sele-

tatav partii kaupade arvestamisel tekkinud veaga". . . .
(T.s. § 403 märkus).

Kriminaalseadustiku § 45, 46 ja 47, mis räägi-
vad süüteost hädekaitse ja elupäästmise puhul ning
süüteost olemata objekti vastu, ei lase end üldse raken-
dada maksukaristusõiguses juba nende paragrahvide
iseloomude tõttu ja ei oma selle tõttu ka vähematki tähen-
dust maksukaristusõiguses.

Sellega jääb üle kogu kriminaalseadustiku
üldosa 6 peatükist ainult § 44, millel on teatud tähen-
dus ka maksukaristusõiguse seisukohalt. Kuna aga selles
paragrahvist tähendatud asiolu ei piirdu maksuõiguses
ainult süüteo ja karistusküsimustega, vaid omab esijärje-
korras tähenduse just teadete, tõenduste ja seletuste
nõudmise alal kolmandatelt, siis on ka see ~~ma~~ määrit-
lused maksuõiguses laiemal ulatusega. Juhtumitel, kus maksu-
asutis ei või nõuda teateid, tõendusi ja seletusi muude
maksvate seaduste täitmise nõuetes või üldistes riigi-
huvides, seal vabastab maksuseadus kõiki kõne alla tulevaid
isikuid üldse teotsemiskohustustest ja võtab sellega alu-
se korda saata sel alal ka maksusüütegusid. Sarnaseid
määritlusi leiame näit. Saksa Reichsabgabenordnung'is

(§ 178 - 182) ja Tschehi otsekoheste maksude seaduses (§301). Ka meie maksudevalitsuse korraldamise seaduse eelnõus leiame vastavaid määratlusi § 65 p.1-s, mille järele ei või nõuda teateid, mis vajalikud üksikute maksuasutuste poolt tähendatud isikute või ettevõtete maksukohusluse kindlaks tegemiseks ja maksude õigete arvutusosaluste saamiseks, ametnikelt ja riigiteenijailt, kui nende teadete andmine on keelatud seadusega või kui see pole kasulik riigi huvidele. Kuna ~~Selle~~ *Selle*ga ~~on~~ kõrvaldatud teotsemiskohustus, siis ei saa siin ka üldse tulla esile maksusüütegu.

Välismaade maksuseadusandluse seisukoht süüküsimuse hindamisel ja kriminaalseaduste üldosade rakendamisel pole ühtlane. Teoreetilistele nõuetele kõige enam vastav korraldus maksis üldiselt endises Austrias. Kaudsete maksude (tolli - ja tarvitusmaksud) ja riigimonopolidel alal maksis seal erikaristuseseadus "Strafgesetz über Gefährsübertretungen" oma üldosaga, mille maksvuspiirkonnas ei maksnud üldise kriminaalseadustiku määratlused. Selle seaduse järele pole subjektiivse süü olemasolu üldiselt karistuse rakendamise tingimuseks. Seda määritleb nimetatud seadus otsekohele, lausudes:

"Auch der Abgang eines bösen Vorsatzes befreit nicht von der gesetzmässigen Strafe. Die Fälle, in denen ein auf Übertretung gerichteter Vorsatz als eine Bedingung der Bestrafung anzusehen ist, bezeichnet das Gesetz ausdrücklich" (§ 14). Seaduse määritluste tundmine, millede rikkumisega pidestab seadus karistuse, ei vabasta selle seaduse järelle samuti karistusest. See väljendub sama seaduse § 13, mis ütleb: "Die Angabe des Übertreters, dass er die übertretene Vorschrift nicht kenne, hebt die Zurechnung der Gefällsübertretung nicht auf."

See sirgjooneline ja kõigiti põhjendatud seisukoht jäi Austria maksukaristusõiguses maksma üldiselt ka 1896a. "Personalsteuergesetz'is". Jäi maksma reegel, et maksukaristusõiguses ei maksa üldise kriminaalõiguse määritlused. Teooria ja praksis olid selles täiesti ühel arvamusel. Meisel, kes esindab nii ühte kui teist, konstateerib seda, ilma et ta leiaks üldse vastuvaidlusi. Tema kokkuvõtte kõlab järgmiselt: "Bezüglich der sog. allgemeinen Lehren gilt also nicht das allgemeine Strafgesetzbuch, auch dort nicht, wo das Steuerstrafrecht, das Personalsteuer-Gesetz eine Regel gar nicht aufstellt" (Das Strafrecht der österr. Einkommen-

steuer, S. 6). Personalsteuergesetz püstitab kaks põhi-
süüteoilmastikku - maksuvarjamine (Steuerhinterziehung)
ja maksukorralduste mittetäitmine (Ordnungswidrigkeit).
Süüteo maksuvarjamises toimib see, kes esitab valeid
andmeid või salgab seadusega või korraldustega ^{nõutud} andmeid ,
mis tarvilikud maksu määramiseks. Maksukorralduse mitte-
täitmise alla kuuluvad muud süüteod, mis Meiseli poolt
kirjeldataud järgmiselt: " Die Straftat ist nach § 250 erst-
tens die Nichtfolgeleistung, der Ungehorsam gegenüber von
konkreten Aufträgen und Aufforderungen der Steuerorgane;
zweitens, die in dem Gesetze speziell mit Ordnungsstrafen
bedrohten Unterlassungen " (Das Strafrecht der österr.
Einkommensteuer, S. 51). Viimaste süütegude puhul seadus
ei tõsta üldse üles subjektiivse süüküsimust; karistamise
tingimuseks on see objektiivne asiolu, et seaduse määrit-
lus või maksuasutise korraldus pole leidnud täitmist.
Karistuse rakendamise tingimustes maksuvarjamise eest
jääb Personalsteuergesetz samale seisukohale. Kuid vali-
tseva Preisi teooria ja praksise hegemoonia mõjutusel
võimaldab seadus subjektiivse süü arvele võtmist karis-
tuse määra valikul. Seadus lepib minimaalse karistusega
seal, kus andmete esitamata jätmise või vale andmete
esitamise sihiks ei olnud teadlik maksust kõrvalahoidmine,

Kus aga andmete esitamata jätmise või valeandmete esitamise sihiks oli teadlik maksust kõrvalhoidmine (. . .wissentlich mit der Absicht, die Steuer zu verkürzern . . .), seal näeb seadus ette maksuvarjamise eest raskeid karistusi. Selle seisukoha vastu ei saaks vaielda siis, kui üldine karistus oleks küllaldane maksu süütegude ärahoidmiseks, mida ei saa aga ütelda vastava karistuse kohta "Personalsteuergesetz'i" järele. Sest enamikul juhtumitel tuleb rakendamisele ikkagi üldine karistus, nagu näitas selle seaduse teostamise praksis Austrias. Maksuaparaadil on pea võimata teha kindlaks teadlikult maksust kõrvalhoidmise sihti; palju kergem on maksukohusnikul seda sihti varjata. Enamikul juhtumitel tuli Austrias rakendada sellepärast kergemat karistust, kus aga osutus möödspäasematuks rakendada raske- mat karist, seal tehti seda harilikult ilma, et teadliku maksuvarjamise sihi tõestamine oleks läinud korda, ainult präsümeerides selle sihi olemasolu. Neil juhtumitel oli karistuse määramise tõelikuks möödupuuks ikkagi selle maksuvarjamisjuhtumi tähendus maksustamise teostamise käigule. See praksis tõendas kahe Saksa vanema põlve finantsõpetlase Vocke ja Hock'i klassikalisi väiteid subjektiivse süü kindlakstegemise võimatusest maksu- süütegude puhul. Hock sõnab: "Die *Beurteilung*

ob die Verkürzung der Abgabe absichtlich oder aus versehen begangen worden, ist äusserst schwierig" (Hock, die öffentlichen Abgaben und Schulden, Stuttgart 1863, § 56). Vocke otsus on veel kategoorilistem: "Es ist in der Regel nicht möglich, für Vorsatz und Fahrlässigkeit in Steuersachen einen eigentlichen Beweis zu liefern"

(Die Abgaben, Auflagen und die Steuern vom Standpunkte der Geschichte und Sittlichkeit, Stuttgart 1887, S. 318).

Sama Austria praksise põhjal jõuab Meisel oma kategoorilisele otsusele: "Das Strafrecht der direkten Steuern in Österreich funktioniert fast gar nicht. Vergleichen wir mit den geingenen Straffällen die Ergebnisse der Finanzstrafjustiz auf dem Gebiete der indirekten Steuern so kommen wir den Gründen sehr nahe. Es fehlen uns auf dem Gebiete der direkten Steuern *ausreichende* Kontrollen und mit ihnen die Macht, dem Angeschuldigten seine Straftat nachzuweisen. Viel weniger als bei den indirekten Steuern ist bei den Personalsteuern der dolus nachzuweisen" (Das Strafrecht der österr. Einkommensteuer, S. 49). ~~Das~~ *Hilisemas seadusandluse* ^{järele} (jäl Austria *madakalt*

Kaunistusõigus samale seisukohale. 1924a. täiendusseadusega

(Personalsteuernovelle vom Jahre 1924) maksmapandud

TÜ Raamatukoogu

uute maksusüüteoilmastikkude juures (Steuerverheimlichung, Steuergefährdung) ei säe seadus karistatamise tingimuseks subjektiivse süü nõudeid vaid jääb ainult objektiivsete asiolude nõuete juurde. Ainult karistusmäära kohandamisel käseb seadus viimasel juhtumil (Steuergefährdung) arvestada subjektiivse süü loomuga (bei deren Bemessung auf die mindere Strafbarkeit im Verhältnis zum vorsätzlichen Steuervergeben nach dem Grade des Verschuldens bedacht zu nehmen ist).

Ka seal, kus 1924a. täiendusseadus pani maksma asendava arestkaristuse, nõuab seadus arestkaristuse kohandamisel subjektiivse süü arvelevõtmist muude faktiliste asiolude kõrval. Selle paragrahvi ~~12~~ sõnaline teksti on järgmine: "Das Ausmass der Ersatzstrafe ist nach dem Grade des Verschuldens und nach den Vermögens-, Einkommens- und sonstigen persönlichen Verhältnissen des Verurteilten zu bestimmen und im Straf-
(§ 244-e. p. 2.)
erkenntnisse auszusprechen". Subjektiivse süü arvelevõtmine on sel juhtumil kõigiti õigustatud ka õigusteoreetilises seisukohast, kuna siin on tegemist erikordse, maksukaristusõigusele mitte iseloomuliku karistamisvahendiga, mille rakendamine ei või alluda samadele tingimustele, nagu hariliku maksuõigusliku karistamisvahendi - rahatrahvi rakendamine.

Suuremaid muudatusi on Austrias tehtud peale sõda tollikaristusõiguse alal. Uus tolliseadustik (*Gesetz vom 10 Juni 1920, St.G.Bl.nr.250*) kõrvaldab tolli alalt karistuse ^{seaduse} ~~ks~~ "Gesetz über Gefällsübertretungen" esinevate materjaalsete karistusnormide maksvuse ja püstitab sel alal uued materjaalsed karistusnormid. Põhjustades asioluga: 1) et salakaubaveo ja tollimaksudest kõrvalhoidmise alal on võimalik teha kindlaks süüdlaste subjektiivset süüdi 2) et nende süütegude eest on nähtud ette rasked karistused (rahaline karistus summas kuni 4 kordse *asja* väärtusele, selle kõrval vangistus kuni 1 aastani ja rahalise karistuse mittetasumisel liisaks veel asekaristus kuni 1 aastani vangistust ja 3) et kolmandatel isikutel on raske vastutus tollimata asjade kasutamise puhul, on Austria tollikaristusõigusesse sisseviidud kavatsatud süüteo mõiste (*Wer vorsätzlich eine Ware . . . dem Verbote zuwider über die Grenze schafft . . . ; Wer vorsätzlich eine zollpflichtige Ware der Verzollung dadurch entzieht, dass er sie dem Zollamt nicht stellt oder bei der Zollabfertigung unter Anwendung besonderer Vorrichtungen oder sonstiger a?glistiger Kunstgriffe*

verbeimlicht . . .; wer vorsätzlich den Zoll für eine Ware auf andere Weise als durch Zoltschmuggel ganz oder zum Teil hinterzieht oder einen ihm nicht gebührenden Zollvorteil erschleicht . . .; - Zollgesetz, §§ 100, 101, 102). Kas sarnane kord end täies ulatuses te ostada laseb, selle kohta puuduvad Austria tollipraksises veel kindlad andmed. Andmete puudumisel on varajane otsustada, kas tollikaristusõigus laseb end eraldada maksukaristusõiguse üldiste tingimuste alt. Tollisüütegude erilise iseloomu tõttu on sarnase korra läbiviimine aga mõeldav ja teoreetiliselt põhjendatav. Teoreetiliselt täiesti põhjendamata on aga kavatsatud süüteo mõiste seadmine karistamise tingimuseks tollikorralduste mitte täitmise (Zollgesetz. § 110). Selle tingimuse ülesseadmine muutub siin otse mõtetuks selle tõttu, et tollikorralduste mittetäitmise puhul ei saa anda kavatsusel õieti mingit sisu, eriti kui võtta arvele, et sama seadus ei tee isegi seaduse mittetundmist vabandavaks asioluks (Zollgesetz § 124: Soweit in diesem Gesetze nichts anderes vorgeschrieben ist, entschuldigt Unkenntnis dieses Gesetzes, der Verbote, des Zolltarifs und der zu ihrer Erläuterung und Aus-

führung erlassenen Bestimmungen nicht"). Selle seaduse § llo sisaldab sellega määratluse, mida tegelikult ei saa täita ning mida pole senini kindlasti ka täidetud. Korraldustrahv peab jääma igal juhtumil maksukaristusõiguse üldise nõude juurde: mitte arvestada subjektiivse süü eelnetega. Meie end. Austria järeltulija riik- Tschehoslovakkia - ei ole asunud omas uues, seadustechniliselt ja põhimõtete poolest kõige eeskujalikumas tolliseadustikus (Das Zollgesetz vom 14 Juli 1927, Slg. nr. 114) Austria tolliseadustiku seisukohale. Kavatsatud süüteo nõude säeb see seadustik üles ainult salakaubaveo (Schmuggel), salakaubaveo soodustamise (Begünstigung des Schmuggels) ja tollijärevalve takistamise (Erschwerung der Zollaufsicht) kohta. Teiste tollisüütegude puhul (Zoll^{leh}leri, Gefährdung des Zollgefälles) piirdub seadus ainult teadlikkuse või lohakuse nõudega (wer eine eingeschmuggelte Ware . . . wissentlich ankauft oder sonst an sich bringt, verheimlicht oder verkauft . . . ; wer, ohne Schmuggel zu begehen, wissentlich oder aus grober Fahrlässigkeit in der Zollerklärung eine Ware verschweigt . . .). Tollikorralduste (Zollordnungswidrigkeit) mitte täitmise puhul jääb Tšehhi tolliseadus seaduse määratluste või korralduste mittetäit-

mise objektiivse asiolu juurde.

Teoreetiline vaidlus *Käa* tähendusrikkal
kujul subjektiivse süü küsimusest maksukaristusõiguses
tõusis esile Tšehhi uue otskooste maksude seaduse
(Gesetz über die direkten Steuern vom 15 Juni 1927,
Slg. d.Gn.Vdg. nr.76) harutluseel vastavas parlamendi
komisjonis. Sellest vaidlusest võtsid osa mitte
ainult parlamendi liikmed, vaid *Ka* õpetlased nii asjatund
jatena komisjoni istangutel, kui ka väljapool parlamenti.
*S*elle seaduse Valitsuse poolt esitatud kava lähitub
teoreetiliselt administratiivse karistuse mõistest.
Maksukaristus on selle kava järele administratiivne kar
istus ja jälgib ainult sihti - kindlustada maksusea
duse maksvust. See lähtepunkt on vormuleeritud valitsuse
seletuskirjas seaduse 8 postüki juurde. Seal on öeldud
muu seas: " Der Grundriss des Steuerrechts ist durch
die Tatsache gegeben, dass dem Steuerpflichtigen be
stimmte Pflichten auferlegt werden; das Steuerstraf
recht *zielt* (seinem ganzen Charakter nach auf die Erzwingung
der unerfüllten Pflicht hin, die Nichterfüllung ist
ohne Rücksicht auf die *Genügnung* entscheidend. Es
entscheidet bloss die Überschreitung des Verbotes
oder die Nichteinhaltung des Gebotes." Valjudes üldsest

sellest lähtepunktist ei jää valitsuse kava aga siiski
sila peatuma põhimõtte tegelikul rakendamisel. Vali-
tsuse kavas tahetakse näha ka maksusüütegude juures
teatud subjektiivse süü[tunnuseid sellel määral, nagu
seda põhjendas juba Otto Mayer (Deutsches Verwaltungs-
recht, Leipzig 1895, S. 451: " Auch in diesen Fällen
ist immer ein Verschulden vorhanden - ein sittlich
recht leicht wiegendes und deshalb für das gemeine
Strafrecht gar nicht wahrnehmbares, aber ein finanz-
rechtliches Verschulden"). Valitsuse seletuskirja harut-
lus on täiesti kooskõlas Mayeri vaatega: " Wenn es sich
auch nur um eine blosser Ordnungswidrigkeit, bei der
keine böse Absicht vorhanden ist, handelt, so handelt
es sich doch immer um ein leichtes Verschulden, wel-
ches zwar das allgemeine Strafrecht nicht kennt, das
aber dem Finanzstrafrecht bekannt ist". Valjudes sellelt
seisukohalt, kõrvaldab valitsuse kava kuritahtliku
kavatsuse (dolus) maksusüüteo tunnusemärgide seast,
kuid säeb ülesse süüteotingimusena teadlikkuse momendi
(Wissen). Selle põhjendus on valitsuse seletuskirjas
8 peatüki juurde järgmine: Im allgemeinen Strafrecht
hat der dolus Platz, da er direkt oder indirekt durch

die verschiedenlichsten Indizien nachgewiesen werden kann, beim Finanzunrecht und besonders bei den Delikten im Gebiete der direkten Steuern ist dem aber nur in Ausnahmefällen so, wenn man bedenkt, dass das Steuerstrafrecht zum Grossteil mit internen und unzugänglichen Erscheinungen des Privatlebens des Steuerpflichtigen operiert (z.B. Zusammenstellung der Bekenntnisse ohne Zeugen, nicht öffentlich) bei denen es in der Regel keine äusseren Indizien noch Beweismöglichkeiten gibt, z.B. Beweise für Unkenntnis überhaupt, für Nichterinnern, Übersehen, Irrtum u.s. Und trotzdem handelt es sich unstrittig beim ungeheuren Grossteil der Gefälle um ein strafwürdiges Wissen, dass nämlich die Angabe sich nicht mit der Wahrheit deckt, oder dass die Unterlassung der auferlegten Verpflichtung, sei es schon aus welchem Grunde immer, widerstreitet. Dieses Wissen ist allerdings eine unerlässliche Voraussetzung für die Strafbarkeit, denn wo es einen tatsächlichen Irrtum oder einen offensichtlichen Rechtsirrtum gibt, gibt es kein Delikt; eine passende Ergänzung ist schliesslich die strafbare Fahrlässigkeit dort, wo es kein strafbares Wissen

gibt". Sarnane valitsuse kava seisukoht tingis üksikute maksusüütegude (maksuvarjamine) konstrueerimist nii, et süüteo tingimuseks oleks tegelik riigi tulude vähenemine. Sel puhul ~~ka~~ aga igasugune võimalus karistuse rakendamiseks siis, kui maksuamet suudab selgitada süüteo maksu kindeldamise käigu kestvusel, nii et riigi tulude vähenemist esile ei tule. Et ära hoida seda võimalust viis valitsus oma kavasse maksusüüteo katse mõiste ja tegi katse karistatavaks. See seisukoht ei mahtunud kuidagi administratiivse karistuse tingimustes. Parlamendi komisjonis tuli see seisukoht tõsisemale kaalunisele nii poliitikategelaste, kui ka finantspraktikerite ja finantsteoreetikute poolt. Seal tuldi ühisele otsusele, et valitsuse kava pole vastuvõetav, kuna ta toob administratiivsesse karistusõigusesse tingimusi, mis pole seal käsitletavad ja mis ei ühtu administratiivse karistusõiguse üldise iseloomuga. Komisjon leidis, et karistatavuse tingimuste määramisel tuleb pöörduda administratiivse karistuse mõiste juurde puhtal kujul. See seisukoht leidis väljendust ka komisjoni seletuskirjas seaduse § peatüki paranduste juurde, milles kirjeldatakse administratiivse karistuse iseloomu järgmiselt:

"Bei den allgemeinen Rechtsdelikten werden die Rechtsgüter gestört oder bedroht, je nachdem wie sie den allgemein gültigen, sittlichen und rechtlichen Begriffen entsprechen; bei den Administrativdelikten gibt es kein solches Substrat, denn der Angriff trifft das allgemeine Wohl, er unterlässt es, die Staatsverwaltung in ihrer Tätigkeit zu unterstützen; es gibt hier also nicht jenen bestimmten Zustand, wie er bei der ersten Kategorie der Rechtsordnung vorhanden ist. Das Administrativdelikt zielt auf eine Erzwingung der auferlegten und unerfüllten Pflichten hin, es richtet sich gegen die besonderen Pflichten, welche jedes Finanzgesetz anders festsetzt, sein Wesen wird durch die Überschreitung des Gebotes oder des Gesetzes erschöpft; auf die erreichte Verkürzung oder Nichtverkürzung der Steuer - nach der Analogie des allgemeinrechtlichen Vermögensdelikts des Betruges - kommt es nicht an, auch ein Versuch ist hier begrifflich nicht möglich ja es gehört nicht einmal die Qualität der Gesinnung zum Wesen des Administrativdelikts".

Komisjon tegi seaduse eelnõus oluliku paranduse, konstrueerides maksustütteo administratiiv-

süüte ona puhtal kujul. Teiselt poolt leidis komisjon, et kuigi subjektiivne süüd ei saa olla maksukaristusõiguses karistatavuse tingimuseks ega süüteo tunnusemärgiks, siis võib seda siiski võtta arvele karistusemäära rakendamisel siis, kui see osutub võimalikuks. Sellekohaselt püstitas komisjon põhimõtted, mille alusel esitatakse ta omaid parandused. Need põhimõtted on väljendatud komisjoni seletuskirjas järgmiselt: 1. "Es ist notwendig, den subjektiven und objektiven strafbaren Tatbestand vollständig voneinander zu trennen; so entsteht im Wesen ein reinobjektiv begrenztes Delikt, das sich aber auf seine bloße Bedrohung der Steuer gründet." 2. "Der subjektive Tatbestand wird dorthin verlegt, wohin er in Wirklichkeit gehört, das ist in jenen Teil, der von dem Ausmass und der Art der Strafe handelt." 3. "Die Strafbarkeit des sogenannten Versuches fällt weg".

Need põhimõtted võttis omaks ka parlament ja kinnitas komisjoni parandusettepanekud. Komisjoni põhimõtted ja parandusettepanekud on täielikult kooskõlas maksukaristusõiguse teoreetilise põhjendusega, nagu need ~~see~~ kirjeldatud eelpool ja mis leidnud oma teadusliku väljenduse Dr. Meiseli töödes. Nende teoreetiliste

põhenduste seisukohalt ei saa vaielda ka sarnase subjektiivse süü tunnusemärkide käsitlemise vastu karistuse määra valikul, nagu teeb seda Tšehhi seadus, kuna ta lahkuminevalt end. Austria seadusest määrab sarnase üldise karistuse määra, mis osutub küllaldaseks maksusüütegude ärahoidmisel. Tšehhi seaduses maksab maksusüüteo määramisel igal juhtumil objektiivne hinnang sündinud üleastumisest. Karistus järgneb üleastumisele igal juhtumil. Üksikute süüteoliikide juures (Steuerhinterziehung) on aga lubatud kõrgendada tuntuvalt karistust siis, kui selgub, et maksusüütegu on toimitud kindla kavetusega möödalisibiseda maksust. Nii näit. on harilikuks karistuse määraks maksuvarjemise puhul (§ 186) 1-10 kordne varjatud maksu määr (mis osutub üldiselt küllaldaseks). Kui aga selle süüteo puhul on toimitud kindla kavetusega, möödalisibiseda maksust (. . . in der Absicht, die gesetzliche Steuer zu verkürzen), siis võib määrata karistust 3-20 kordselt varjatud maksu määrale (§ 187 p.1). Kui võrd läheb korda rakendada seda paragrahvi, pole väga tähtis § 186 toodud karistusemäärade olemasolu juures. Teoreetiliselt vaatepunktidelt tuleb Tšehhoslovakkia maksukaristusõigust kõrgis tema osades (tollikaristused, karistused otsekohes-

te maksude alal, karistused tarvitusemaksude ja riigi monopolide alal, kus maksab end. Austria Strafgesetz über Gefällsübertretungen) pidada eeskujulikumaks maksukaristusõiguseks, kus maksab täielikult administratiivse karistuse põhimõtte ja kus ei leia rakendust üldise kriminaalõiguse põhimõtteid.

Teiste riikide seadusandlused ei nõua pikemat käsitlemist. Neis maksab pea eranditult administratiivse karistuse põhimõtte kogu maksukaristusõiguse ulatuses. See põhimõtte maksab näit. Jugoslaavia kodifitseeritud otsekoheste maksude seaduses, Schveitsi Liidu tolliseaduses (Bundesgesetz über das Zollwesen vom 1 Oktober 1925, mida tuleb pidada samuti eeskujulikuks), Ticino (Tessin) osariigi maksustamiskorra seaduses (Legge di Procedura Tributaria del 5 ottobre 1920), Itaalia maksuseadustes, Prantsuse otsekoheste maksude seadustes jne. Erandliku seisukoha võtab Saksamaa oma Reichsabgabenordnungis, mille kohta oli märkeid juba eelpool. Reichsabgabenordnung seab maksukaristusõiguse üldise kriminaalõigusega ja tunnistab maksvaks maksukaristusõiguses üldise karistusseaduse. § 355 määritleb otsekohe selt: "Das Strafgesetzbuch gilt, soweit die

Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben." Selle järele on karistusseadustik üldine seadus, mis maksab ka maksukaristuste kohta nii võrd, kui võrd ei määritle teisiti eriseadused, s.o. Reichsabgabenordnungi III osa ja üksikud maksuseadused. Reichsabgabenordnungil on oma üldosa, mis käsitleb üksikuid asju lahkuminevalt karistusseadustikust, kuid üldiselt omab maksvuse maksukaristuste kohta karistusseadustiku sissejuhatav osa (§§2-12) ja esimene jagu (§ 13 -79), kui võrd nende määratlused on üldse rakendamiskõlbulised või vajalikud maksukaristuste juures. Selle seotuse tõttu tunnistavad paljud Saksa maksuõiguse dogmaatikerid maksukaristusõiguse kriminaalõiguse osaks ja eraldavad seda täiesti administratiivsest karistusõigusest. Nii toimivad, näiteks, Mirbt (Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts, S. 326 ff.) ja v. Pistorius (Allg. Steuerrecht, S. 165 f). Kuna Reichsabgabenordnungis tuleb ette aga ka süütegusid, millede kohta ei maksa karistuste rakendamisel üldise kriminaalseaduse määratlused (Das Ordnungsdelikt, S. 377 Abs. 1, Zwangstrafe, § 202) ja mis on konstrueeritud seaduses administratiivse karistusõiguse põhindete kohaselt, siis eraldavad mõned õpetlased maksu-

karistusõiguse iseseisvaks karistusõiguse alaks, mis seisab kriminaalõiguse ja administratiivse karistusõiguse vahel, et tasandada seda põhimõtete vastuolu, mis valitseb selles seaduses. Nii toimib, näit., prof. Dr. Hensel. Tema kirjutab: "Will man dem im wesentlichen einheitlichen Normenkomplex des Steuerstrafrechts nicht in zwei willkürliche Teile trennen, so muss man das Finanzdelikt der AO jedenfalls aus dem Bereich des Verwaltungsstrafrechts ausscheiden. Ob man das Steuerstrafrecht im übrigen als Spezialgebiet des Kriminalstrafrechts ansieht oder ihm eine selbständige Zwischenstellung zwischen diesem und dem Verwaltungsstrafrecht einräumt, ist eine praktisch wenig bedeutsame Frage" (Steuerrecht, 2 Aufl., S. 180). Mõned õpetajad jätke ei suuda tunnustada maksukaristusõigust kriminaalõiguse osaks, vaatamata seotusele üldise karistusseadustikuga, vaid loevad seda siiski administratiivseks karistusõiguseks, millesse on toodud üleliigselt kriminaalõiguse elemente. Nii kirjutab sellest seisukohast prof. Ottmar Bühler: "Weiter konnte es sich darum handeln, Gewissen von Strafrechts- und Ver-

waltungsrechtstheoretikern erhobenen Forderungen nach
schärferen Grundsätzlicher Scheidung des Verwaltungs-
strafrechts überhaupt und damit des Steuerstrafrechts
vom echten Kriminalstrafrecht - mit Konsequenzen nament-
lich für die Behandlung der Schuldfrage - Rechnung
tragen; auch dies ist nur in ganz beschränktem Mass
(siehe unter § 96 II) geschehen und auf der anderen
Seite ist namentlich die Steuerhinterziehung so ent-
schieden als echtes Kriminaldelikt ausgestaltet worden,
dass man in Beziehung hierauf eher von einer Annähe-
rung des Steuerstrafrechts an das allgemeine Straf-
recht sprechen kann" (Allg. Steuerrecht, S. 501).
Kä Walter Jellinek käsitleb Saksa maksukaristusõigust
administratiivse karistusõigusena (Verwaltungsrecht,
2 Aufl., S. 337 ff). Seda õigustavad vāhemalt sunnitrahvi
(§ 202) ja korraldustrahvi (§ 377), olemasolu ning karista-
miskorra, eriti n.n. Unterwerfungsverfahreni korraldus
(§ 410) Reichsabgabenordnungis.

Rippumatult sellest küsimusest kas Saksa
maksuõigus kuulub dogmaatiliselt administratiivsesse
karistusõigusesse või kriminaalõigusesse, nõuab tähel-
panu küsimus, et seal maksab maksusüüteo karistatavuse
tingimusena subjektiivse süü nõue. Ilma, et peatuda

üksikute süütegude juures, toome selle kohta kokkuvõtte paremalt maksukaristusõiguse dogmaatikerilt Dr. Hans Cattien'ilt: "Der für Strafbar erklärte Verstoss gegen das steuerrechtliche Gebot oder Verbot ist bei Zurechnungsfähigkeit des Täters diesem zur Schuld zurechenbar, wenn Vorsatz, Absicht oder Fahrlässigkeit vorliegt" (Cattien, Reichstrafrecht und Reichsstrafverfahren, 2 Aufl. S-35). See nõue ei maksa ainult maksukorralduste mitte-täitmise (Ordnungswidrigkeiten, §.377) ja sunnitrahvide (Zwangsstrafe, § 202) kohta. Sa ~~ma~~ olukord kujunes muidugi selle järelduel, et Reichsabgabenordnungis kodifitseeriti möödunud sajandis tekkinud igamenud põhimõtetele tugenevad maksukaristusnormid, neid kooskõlastamata teoreetiliste nõuetega ja uute põhimõtete ga, mis tõstetud üles isegi Saksa valitsemisõiguse poolt. Ka toimis kodifitseerimist Würtembergi kohtunik Enno Becker, kes polnud eriteadlane maksuõiguse alal, nagu ta tunnistas ise oma kommentaaris ja kes jälgis sihikindlalt peasjalikult Würtembergi vanat praksist, kus käsitleti maksukaristusõigust kriminaalkaristusõigusena. Oma kommentaaris tunnustab Becker ise tarvet maksukaristusõiguse

eraldamiseks üldisest kriminaalõigusest, kuid vabandab selle nõude mittetäitmist aja olukorraga ja Reichs-abgabenordnungi väljatöötamise vajaliku kiire tempoga. Selgitava väljavõtte Beckeri tunnustusest tõin juba eelpool. Saksa maksukaristusõiguse praegust suunda ei tunnusta õigeks ka prof. Ottmar Bühler. Ka tema peab vajalikuks väljaarendada maksukaristusõigust administratiivse karistusõiguseks. See selgub juba sellest katkest, mille tõin veidi eelpool. Hävitava kriitika Reichsabgabenordnungi karistusõigusele andis õuenõunik Meisel juba 1920 aastal (Das Strafrecht der AO, sein Prinzip und seine Technik). Tema kriitika tugenes üldiselt neile väidetele, mida kirjeldatud lühidalt eespool süüküsimuse tähenduse hindamisel maksukaristusõiguses, näidates selle juures, et Saksa maksukaristusõigus on juba ette asetatud seisukohale, et ta ei saa avaldada õiget efekti ja et paratamatuks osutuv tugenemine praesumtsioonile süü olemasolu kohta, kuni pole tõendatud vastupidist, viib ebaõigusele maksukaristuse rakendamisel. Senine praksis ongi näitanud, et Saksa maksukaristusõigus ei funktsioneeriks korralikult. Nagu juba eespool tõendatud, on süüküsimuse selgitamine maksusüütegude alal otse võimatu. Väide,

mille vormuleerib Cattien: "Hier darf eine Bestrafung nur eintreten, wenn das Verschulden dem Täter nachgewiesen und dies im Straferkenntnis unter Anführung der das Verschulden ergebenden Tatsachen ausdrücklich festgestellt ist (eespool nimet. teos, lehekg. 37)" - maksab kategooriliselt eriti selletõttu, et karistuste rakendamisel on antud ülesandeks ka üldisele kriminaalkohtule, kes peab kinni süüküsimuse hindamisel üldise karistusõiguse põhimõtetest. Maksuasutistel ei jää sellepärast üle muud, kui kasutada ohtralt nõrka korraldustrahvi ka neil juhtumitel, kus mõne suurema maksusüüteo (Steuerhinterziehung, Steuergefährdung, Steuerjne.) olemasolu on päevaselge, süü tõestamine osutub aga võimatuks maksustamistehnika eriliste tingimuste tõttu. Kus aga vähegi võimalik haaratakse kinni präsumtsioonidest, mille juures kujuneb olukord, et kahe täiesti ühesugune süüteo eest määratakse mitmesugused karistused, ühel juhtumil näit. raske karistus maksuvarjamise eest, kui on aluseid süü präsumeerimiseks, teisel juhtumil, ainult kerge korraldustrahv, kui süü präsumeerimiseks puuduvad alused, See ebaühtlus mõjub halvavalt maksumoraalile. Maksumoraali ülalhoidmiseks pole Saksa maksukeris-

tusõigus loonud vähemutki eeldust. Selle asemel ongi Saksa maksuõigus sunnitud andma maksuasutistele dra-
koonilisi jälgimisõiguseid, mis on halvemad kui karis-
tus, sest need tülitavad ka õiguid kodanikke, kuna karis-
tus puudutaks ainult ebaõiguid. Nende jälgimisõiguste
teostamiseks (AO § 162 - 216) peab Saksa bürokraatlik
maksuaparaat olema äärmiselt suur ja kulukas. Saksa
maksuaparaadi ülalpidamine nõuab tervelt 4,75% kogu
maksutuludest, ajal mil see arv on meil 3,2% ja Inglis-
maal 1,9%. Vastamata kõigele sellele kujunes olukord
siiski sarnaseks, et ei võidud jääda enam üldiselt
sarnase süüüksimuse hinnangu juurde, vaid oldi sunnitud
sellest loobuma. Perandust otsiti sel teel, et erisea-
dustes muudeti üksikute maksude kohta Reichsabgaben-
ordnungi vastavad määratlused. Nii teostati see kõigis
tarvitusmaksude seadustes (Biersteuergesetz § 21; Spiel-
kartensteuergesetz § 13; Leuchtmittelsteuergesetz § 15;
Zündwarensteuergesetz § 16; Zuckersteuergesetz § 17;
Tabaksteuergesetz § 58, 59). Karistuse määramisel nende
maksude juures esiletulevate süütegude eest ei ole enam
vajalik karistatavuse tingimusena subjektiivse süü
kindlakste gemine. (Vt. Cattien, Reichssteuerstrafrecht etc.

S.37) Samuti ei ole tolliseaduses ja n.n. liikumismaksuseaduses (Beförderungsteuergesetz) subjektiivse süü kindlakstegemine karistatavuse tingimuseks. Samane olukord näitab, et Saksa seadusandlus ^(ei saa olla suundunud näitavaks) /ega eeskujupakkuvaks maksukaristusõiguse arendamises. Samuti pole see seadusandlus mõõduandev maksukaristusõiguse seisukoha määramisel. Üldise olukorra järele on maksukaristusõiguse administratiivse karistusõiguse tähtsam osa ning üldine arenemine on suundunud maksukaristusõiguse väljaarnetamisele administratiivse karistusõigusena.

Lõpetades sellega maksukaristuse kui administratiivse karistuse iseloomustust süüüksimuse ja maksukaristusala põhisihilise sõltuvuse seisukohalt maksusid kormaldavate normide õigustehnilistest iseäraldustest, läheme üle maksukaristuse iseloomu selgitamisele karistust määrava organi küsimuse seisukohalt. Tuletame meelde sel puhul eelpool toodud Walter Jellineki väljendust, et karistamise teostamine ja kaebuste otsustamine sel alal peaks kuuluma valitsemistegevuse ühtluse huvides valitsemisorganitele (Verwaltungsrecht, 2 Aufl. S.334). Et selgitada seda Jellineki väidet üksikasjalikumalt, vastleme tüüpilisemat juhtumit maksusüütegude kompleksist,

mis kuulub maksuvarjamise alale. Meie maksukaristus-
seaduse eelkava § 14-s leiame maksuvarjamise defineerim-
is muu seas järgmise väljenduse: "kes enda või teiste
huvides ja kasuks: 1) varjab andmeid, mis tarvilikud
otsekooste ja liiklennismaksude aktsiisi - ja tollimak-
sude, tempelmaksu ja lõivude määramiseks, võltsib seks
otstarbeks raamatuid, esitab vale andmeid, tunnistab ja
tõendab valet, esitab võltsitud dokumente, ebaõigeid aru-
andeid ja bilansse
see toimib süüteo maksuvarjamises." Selle koosseisuga
süütegusid tuleb esile meie maksustamispraksises
tuhendeid. Toome näiteid. Kodanik on kohustatud üles-
andma tuluteatetelehes kõik oma aasta tulu. Kodanik
saab ühelt ettevõttelt palka kui ettevõtte direktor,
teiselt ettevõttelt kui nõukogu liige, kolmandalt ette-
võttelt dividendi oma nimeliste aktsiate pealt, neljan-
dalt ettevõttelt protsente tema poolt ettevõttele laenat-
tud summadelt. X annab ülesse tulumaksuteatelehes kolm
esimest liiki oma tuludest; viimase liigi jätab ülesse
andmata kindlal eeldusel, et maksuametitel ei lähe korda
testeid saada selle tululiigi kohta. Seda viimast ette-
võtet juhuslikult revideerides, sattub maksuametnik
andmetele, mis näitavad laenuprotsentide maksmist X-ile.

Et kontrollida, kas ettevõtte on tõelikult maksnud
lsenuprotsente vaadatakse maksuametis järele X-i
tuluteatelehed, kuid sealt ei leita tõendust sellele, et
X oleks saanud protsente. Maksuamet nõuab ette/võttelt
täiendavad tõendusi protsentide maksmise kohta. Sealt
esitatakse siis X-i allkirju protsentide vastuvõtu kohta.
Saadud tõendused kasutatakse ühtlasi X-i tuluteatelehe
kontrollimiseks, maksuamet konstateerib tuluvarjamist
X-i poolt ja karistab teda rahatrühviga looo krooni suu-
ruses.

Teine juhtum. Äriees deklareerib oma
läbikäigu 10.000 krooni peale. Kontrollides äriees
deklaratsioonide andmete põhjal selgub, et äri-
ees on saanud kaupu 50.000 krooni väärtuses. Peale
selle on sama äriees ostnud üles kohapeal vilja, lesk-
nud need kohapealses veskis läbijahvatada ja müünu-
d edasi väikeärile. Maksuametitel on läinud korda saa-
da andmeid, et läbikäik sarnastest operatsioonidest
tõuseb vähemalt 10.000 kroonile. Koostades need andmed,
maksuamet leiab, et äriees läbikäik on 60.000 krooni
ülesantud 10.000 krooni asemel. Maksuvarjamine on sel-
lega iseendast tõendatud ja maksuamet karistab varja-

jat 3.000 krooniga. Neist näidetest selgub, et maksuvarjamise avalikuks tegemine sõltub vahenditult maksustamiseseme selgitamisest ja maksu-eseme täpne selgitamine tähendab ühtlasi ka maksusüüteo kindlakstegemist. Süüteol pole siin mingit iseseisvat, rippumatut avaldussfääri, selle kindlakstegemiseks pole mingit iseseisvat uurimismetodit ega uurimisvõimalust, *ning* selle kindlakstegemiseks pole isegi mingit iseseisvat sihti. Maksusüüteo kindlakstegemine on ainult kaasnähe maksustamiseseme selgitamiseks. Maksusüüteo kindlakstegemiseks pole võimalik kasutada muud meetodit, kui seda erilist maksustamistehnilist meetodit laiaulatusliku andmete koondamise, nende võrdlemise ja kontrollimise näol, mille abil osutub võimalikuks selgitada maksustamiseset ja sellele seotud üksikasju. Sellest tuleb loomulikult järeldada, et maksusüütegude kindlakstegemine ei saa olla kellegi muu, kui sama ametkonna ülesandeks, kellele kuulub maksustamise teostamine. Veel enam maksab see väide teiste, lihtsamate maksusüütegude puhul, nagu (tarvitades ülaltähendatud seaduse eelkava terminoloogiat) riigi maksustamishuvi-de halvamine, arvepidamise nõuete mittetäitmine, aktsiisi- ja tollikorralduste rikkumine, maksuasutiste korralduste mittetäitmine jne. On võimata anda karistusasjade otsus-

tamist maksude alal kriminaalkohtule. Hariliku kriminaalprotsessi abil pole võimalik selgitada maksusüütegu. Et juurelda neid süütegusid aga samade meetoditega, nagu teeb seda maksuamet, selleks puuduvad kriminaalkohtul kõik eeldused. Maksusüüteo selgitamine sõltub, nagu nägime, vahenditult maksueseme selgitamisest. Neid ülesandeid, puhtadministratiivülesandeid, ei saa täita kohus. Sellega ei jääks kohtul sel juhtumil, kui karistuse määramine kuuluks talle, õieti muud üle, kui aktsepteerida maksuasutise poolt selgitatud süüteofakt ja kohandada sellele karistus. Karistus kohandamisel lähituks kohus muidugi üldisest süü mõõdust, mis pole kooskõlas maksukaristusõiguse nõuetega ja iseloomuga. See seisukoht on kujunenud üldiseks, võib öelda isegi, et aksiooniks. Näitena toon katke seletuskirjast Tšehhoslovakkia valitsuse otsekoheste maksude seaduse kava juurde, kus seda aksiooni tunnustatakse järgmiste sõnadega: "Wenn der dolus zum Charakter der Finanzdelikte überhaupt nicht gehört, dann geht es nicht an - wenn die Steuermoral nicht überhaupt untergraben werden soll - die Jurisdiktion in Steuerstrafsachen den ordentlichen Gerichten aufzuerlegen" (Schranič, Gesetz über die direkten Steuern, S.194). Maksukaristuse siht - olla vaja -

likuks sanktsiooniks maksuseaduste maksvusele, - kaotaks palju omast efektiivsusest, kui karistuse rakendamise sel alal poleks vahenditu, kiire ja kooskõlas juba eespool toodud karistamisvormeliga: "Je schwächer die Position des Staates ist, desto grösser muss die Strafe sein, die das Unrecht bannen soll."

Kriminaalkohtu käsitluses ei täitaks maksukaristuse rakendamisel ükski neist nõuetest. Ei saaks olla juttugi sel juhtumil vahenditust ja kiirest karistuse rakendamisest juba sellepärast, et kogu tegevus jaguneks kahe iseseisva organi - maksuasutise ja kohtuasutise - vahel. Kohtuasutised sõltuksid maksuasutiste teotsemisest, kes peavad selgitama maksueseme täpse kuju, näitama ühes sellega maksukohusliku teotsemise ebatäpsuse. Maksuasutiste teotsemise tagajärjelikkus omakorda sõltuks sellest kas ja kui võrd kohtuasutised pekuvad neile tuge karistussanktsioonide rakendamisel. Sarnane sunnitud koostöö kahe erineva iseloomuga ja erinevate sihtidega asutise vahel ei suudaks kunagi rahuldada riigi maksustamisnõudeid ja kaasaidata maksu-moraali paranemisele. Kuid veel selgemalt näitab karistus-üleannete eraldamise võimatust maksuasutiste kompetentsist kaebekorra nõuete jälgimine. Kui võtame meie prae-

guse kaebekorra tulumaksu alal, siis näeme järgmise pildi. Esitatud tuludeklaratsiooni järele ulatas kodanik X-i maksualune tulu 2000 kroonile. Maksuinspektor selgitas saadud andmete varal, et X-i maksualune tulu on tõelikult 4000 krooni. Tulumaksu jaoskonna komitee otsustas sel puhul korraga: 1) määrata kindlaks X-i maksualune tulu 4000 kroonile ja 2) määrata X-ile trahvi loo krooni tuluarvamise pärast. X ei ole rahul jaoskonna komitee otsusega, seletades, et maksuinspektori andmed on ekslikud ja tema maksualune tulu on tõeliselt ikkagi ainult 2000 krooni. X kaebab Tulumaksu Peakomiteele ja palub muuta jaoskonna komitee maksustamisotsust, määrata kindlaks tema maksualune tulu 2000 kroonile ja järgnevalt sellest tühistada jaoskonna komitee karistusotsus. Karistuse edaspidine saatus on nüüd täielikult sõltuv Peakomitee otsusest maksualuse tulu kohta. Leiab Peakomitee, et maksualune tulu on ikkagi 4000 krooni, siis jääb karistus jõusse, kui pole asjolu, mis tingivad karistuse kergendamist. Leiab Peakomitee, et X-i maksualune tulu on 2.500 krooni, tulu arvamise ainult sellega 500 krooni, siis ta vähendab ühtlasi õigluseõuetes ka trahvi. Leiab Peakomitee, et X-i poolt deklareeritud tulu - 2000 krooni - oli õige, siis langeb ära alus karistamiseks ja Peakomitee tühistab

jaoskonna komitee otsuse. Kuuluks karistuse määramine näidatud juhtumitel aga kriminaalkohtutele, siis paistuks segi loogiline vahakord maksustamise ja karistuse määramise vahel. Kriminaalkohus peaks edasikaebuste puhul maksumääramise asjus emb-kumb, kas ootama ära administratiivkohtu otsuse maksu määramise asjus, või toimima iseseisvalt. Esimesel juhtumil veniks karistuste määramine ääretult pikale, kaotaks sellega oma õige tähenduse ja kogu asjatoimetus oleks tülikas nii maksuasutistele kui ka kodanikkudele endile. Selle juures ei peaks kriminaalkohus kodanikule põrmugi rohkem kindlustusi kui administratiivsed organid, sest süüteo-fakti määrab kindlaks ikkagi maksuasutis ning selle kohta ei saaks tõusta vaieldust kriminaalkohtus. Viimane määraks ainult karistusemäära, kuid peaks võtma arvele selle juures maksuasutiste ja administratiivkohtu poolt esile toodud süüteo kvalifitseerimisi. Kriminaalkohtu tegevusel poleks neis tingimustes aga üldse mingit mõtet. See oleks ainult traditsiooniliseks illustratsiooniks, ilma igasuguse sisulise tähenduseta.

Teisel juhtumil tekkiks aga ülesaatud vastuolud maksustamismenetluse ja karistusprotsessi

tulemuste vahel. Maksualuse tulu määraks kindlaks maksuasutis, mis kaebekorras võiks muutuda kuni küsimuse otsustab lõpulikult Riigikohtu administratiivosaakond. Kana süütegu selgub ainult võrdlusele õige maksualuse tuluga, siis peaks ka kriminaalkohus otsustama õigemaksualuse tulu üle. Kriminaalkohus tungiks sellega administratiivsetesse ülesannetesse, olgugi et tal puuduvad selleks igasugused eeldused. Selle juures võiks kujuneda nii, et kriminaalkohus jõuab hoopis teistele tulemustele, kui maksuasutis või administratiivkohus. Ei tarvitse selgitadagi, et sarnane olukord võtab maksuasutistelt igasuguse võimaluse tegutsemiseks, kõigutab administratiivkohtu autoriteeti ja loob õhkkonna, mis soodustab kõigiti maksumoraali langust. Neis tingimustes on õieti loomulik, et maksukaristuse rakendamine kuulub ja peab kuuluma maksuasutistele ja administratiivkohtule, mitte aga kriminaalkohtule. Ei ole huvituseta panna tähele kaaluvat põhjust ametlikkust selletuskirjast Tšehhoslovakkia otsekooste maksude seaduse juurde, mis asub täiesti siintoodud seisukohal. Oluline osa sellest põhjendusest kõlab järgmiselt: "Die Gerichte würden, mit Hinsicht darauf, dass einerseits keine ausführliche Kenntnis des

Rechtsgebiets, das des Schutzes bedürftig ist, besitzen, andererseits weil sie die Steuerdelikte eher vom privatwirtschaftlichen als vom allgemeinwirtschaftlichen Standpunkt betrachten würden und schliesslich weil die sich in der gewohnten Vorstellungen vom dolus bewegen würden, wohl kaumgeeignete Organe zur Beseitigung des Finanzunrechtes sein, obwohl der Staat, der sich rechtlich und faktisch in einer weit ungünstigeren Lage befindet als der Steuerpflichtige, in erhöhtem Masse des Rechtsschutzes bedarf." (Vt. Schranil, Gesetz über die direkten Steuern, S. 194). Sellest kõigist tuleb järeldada, et ka karistuse rakendamise paratamatuste ja nõuete seisukohalt on maksukaristust võimalik konstrueerida ainult administratiivse karistusena, mille määramine kuulub kas maksuasutistele endile või erilistele administratiivsetele komisjonidele, kaebuste lahendamise ^{aga} administratiivkohtu instantsidele. Seda seisukohta pooldavad isegi need, kes muidu ei taha tunnustada maksukaristusõigust administratiivse karistusõigusena. Nii kirjutab näit. prof. Dr. Hensel: "Die Tätigkeit der Steuerorgane ist im Steuerstrafverfahren nicht zu entbehren; ohne ihre Personal- und Sachkenntnis würde ein Verfahren in den

seltensten Fällen zu einem befriedigenden Ergebnis führen können. Meist sind die Finanzbehörden auch sehr wohl befähigt, eine sachgemässe Entscheidung zu fällen; die Fülle der von ihnen bearbeiteten Materials ermöglicht ihnen eine sorgfältigere Abwägung aller Gesichtspunkte, als sie das Gericht vornehmen kann" (Steuerrecht, 2 Aufl. S. 188). Ka v. Pistorius on samal arvanisel. Tema kirjutab: "Die Tätigkeit des Finanz-
Gen. Steuerbehörden ist im Steuerstrafverfahren unentbehrlich; ohne ihre Sachkenntnis würde das Verfahren in den seltensten Fällen zu einem befriedigenden Ergebnis führen können. Wer schon das Seufzen des Richters gehört hat, denen eine Steuerstrafsache mit dem steuerlichen *Arztberg* zufällt, der weiss was damit gemeint ist." (Allg. Steuerrecht, S. 173).

Kõige soovitamav oleks asutada erilise koosseisuga maksukaristuskohtud, mis paksuksid oma koosseisu poolest küllaldast kindlustust asjatundlikkuse kohta, ja teisel poolt suudaksid olla erapooletud õiguskaitse organid. Sarnaste maksukohtute asutamist on soovitanud Dr. Meisel (Das Strafrecht der AO, sein Prinzip und seine Technik). Seda sama peab soovitavaks v. Pistorius (Allg. Steuerrecht, S. 173) ja isegi Enno

Becker(Die Reichsabgabenordnung, 6 Aufl. S. 737). Selle ni pole arenemine siiki jõudnud. Kõige otstarbekohasemalt on väljakujunenud karistamise kord ja kaebekord sel alal Austrias ja Tšehhoslovakkias. Maksukaristuste määramine kuulub seal kas maksustamisametkohtadele või nende juurde kuuluvatele administratiivsetele komisjonidele. Kaebasutisteks on samuti kas administratiivsed ametkohad või administratiivkohus. Endises Austrias otsustasid karistusasja "Gesetz über Gefälls übertretungen" põhjal: 1) Maksustamist teostavad asutised, juhtumil, kui karistus ei ületa 200 krooni, 2) Gefällsbezirksgerichte, - kui määratav karistus ei ületa 6000 krooni, 3) Gefällsobergerichte, kui karistus ületab 6000 krooni või kui määramisele tulevad ka kinnipidamiskaristused. Gefällsobergericht võis määrata rahatrahve kuni 20.000 kroonini ja vangistust kuni 4 aastani. Gefällsgericht oli ühtlasi appelatsiooninstantiks Gefällsgerichtis otsustatud asjadele. Gefällsbezirksgericht koosnes kohaliku ringkonna maksude direktorist (esimees), ^{kahest} maksuametnikust ja kahest Kreisi või maakohunikust. Gefällsobergericht koosnes: ülemmaakohtu presidendist (esimees), kahest ülemmaakohtu nõunikust (Justizrat), kahest maksu-

direktsiooni nõunikust ja protokollitoimetajast. Revisjoni instantsiks oli ^Wienis asuv "Oberste Gefällsgericht", mis koosnes kõrgema kohtu presidendist (esimees), kolmest kõrgema kohtu nõunikust, kolmest rahaministeeriumi nõunikust ja protokollitoimetajast. Need segakoosseisuga asutised osutusid otstarbekohasteks, nii et suutsid kesta muutmata koosseisuga alates nende maksmapanemisest (1836) kuni revolutsioonini. Silmas pidades nende asutiste otstarbekohast funktsioneerimist, jäid nad maksuma kõikide kaudsete maksude, ka tollimaksude ja riigi monopolide alal, ka uues Austrias vaatamata muudatustele seaduste materjaalnormides. Samuti jäid need karistamis- ja kaebasutised maksuma Tschechoslovakkias. Isegi 1927a. tolliseadustik jääb nende juurde (Das Zollgesetz vom 14 Juli 1927, § 138 p.1).

Austria personaalmaksu seaduse (Personalsteuergesetz) järel praegu maksval kujul kuulub karistuste määramine maksumääramist teostavale maksuametkohale (§ 256 P.2.) Juhtumil, kui rahatrahvi kõrval tuleb määramisele ka arestkaristus, siis määratakse karistus erilise karistuskomisjoni poolt (von der Steuerbehörde in einem Spruchsenate), mis koosneb maksumäärajast maksuametnikust,

ühest kohtunikust ja ühest aukaasistujast (§ 256 p.5).
Maksuasutise või karistuskomisjoni karistusotsuse peale
võib kaevata finantsdirektsioonile (Landesfinanzdirektion).
Neid kaebusi otsustatakse erilises kaebekomisjonis (in
einem Spruchsenate von fünf Mitglieder), mis koosneb
kahest maksuametnikust, kahest kohtunikust, ja ühest au-
kaasistujast (§ 260 p.2). Selle otsuse peale võib kaevata
revisjoni korras Kõrgemale administratiivkohtule.

Tschechoslovakkia kodifitseeritud otsekooste
maksude seaduse järele kuulub karistuse määramine maksus-
tamist teostavale maksuametkonnale.

Arestikaristuse (§ 210 p.2) puhul kuulub
karistuse määramine maksustamist teostavale ametkohale
erilises komisjonis (. . . fällt das Straferkenntnis die
Bemessungsbehörde in einem dreigliedrigen Spruchsenat), mis
koosneb vastavast maksuametnikust, ühest kohtunikust ja
ühest aukaasistujast (§ 211 P.1). Maksuametkohtade või
karistuskomisjonide otsuse peale võib kaevata finants-
direktsioonile (Landesfinanzdirektion), kus need kaebused
otsustatakse viieliikmelises komisjonis (entscheidet die
Finanzbehörde II Instanz in einem fünfgliedrigen Senate),
mis koosneb kahest maksuametnikust, kahest kohtunikust ja
ühest aukaasistujast (§ 225 P.1). Selle otsuse peale võib

käevata revisjoni korras kõrgemale administratiivkohtule (§ 228). Teistes maades on olukord üldiselt sarnane, et rahelised karistused määratakse maksuametkohtade poolt, kuna kinnipidamiskaristuste määramine antakse üle kohtutele. Käebuste esitamine maksuametkohtade poolt määratud karistuste asjades sünnib harilikult administratiivses korras. Asjades, mis antakse üle kohtutele kinnipidamiskaristuse määramiseks, on kohtud harilikult seotud maksuasutiste poolt kindlaks määratud maksusummaga, ega või seda muuta. Nii näiteks peab jääma (Saksamaal) üldkohus maksukaristuses ja otsustamisel maksuasutise või maksukohtu poolt kindlaks määratud maksusumma juurde. Tahab ta seda teisendada, siis peab ta hankima selle kohta Reichsfinanzhofi otsuse. On määratud maksu kohta käimas protsess, siis peab kohus äraootama Reichsfinanzhofi lõpuliku otsuse (AO § 433).

Meie uue kriminaalseadustiku poolt loodud olukord, mille järele maksukaristusõigus kuulaks osana üldisesse kriminaalseadusesse kõigi järeldestega ning mille põhjal karistuste määramine läheks üle kriminaalkohtutele, ei leia sellega õigustust ei teoorias ega ka praksises. Kuna sarnase olukorra maksmapäas tooks kaasa kõik need halvad järelused, mida näidatud ees-

pool toodud harutlustes, siis on asjast huvitatud
võimud võtnud kaalumisele selle kriminaalseadustiku
osa ~~õ~~rvaldamise küsimuse enne seadusliku maksma-
hakkamist. Selle asemel tahetakse panna maksma eriline
maksukaristusseadus, mille põhimõtted vastaksid adminis-
tratiivse karistusõiguse põhimõtetele. Vastav seaduseel-
nõu on valminud ja esitatakse riigikogule juba järg-
misel istangjärgul. See eelnõu tugeneb järgmistele
põhimõtetele: 1) karistuste määramine kuulub osalt
maksustamist teostavatele ametkohtadele, osalt erilise-
le karistuskomisjonile, mis koosneks ühest majanduse-
ministeeriumi kõrgemast ametnikust majanduseministri
esinda ja na, ühest kohtunikust ja ühest maksuinspekto-
rist; kaebusi otsustaksid samad asutised, mis otsustavad
kaebusi ka maksude määramise alalt, s.o. Maksudevali-
tsuse korraldamise seaduse eelnõu järele Majanduse-
ministeeriumi juurde asutatav Maksudekomitee ja
Riigikohtu administratiiv-osakond. 2) Karistused ja nen-
2. seaduse tingimuste kohta on esitatud näidisküsimus 19)
de (maksustamistehnika põhinõuetele; sellekohaselt
ei oma subjektiivse süü küsimus tähendust karistata-
vuse tingimusena. 3) On toodud esimest korda meie
maksukaristusõiguse süsteemi sunnitrahv (Zwangs-

strafe).4)On laiendatud n.n. Unterverfungsver-
fahreni ulatust maksukaristusõiguses, mis maksis senini
meil ainult tolli karistuste alal (tolliseaduse § 444
p.b). Selle seaduse maksmapanekul omandaks meie
maksukaristusõigus põhimõtete, selge ja otstarbekohase
konstruktsiooni. Ühtlasi oleks see seadus tähtsaks
arenemisetaapiks meie administratiivse karistusõiguse
arenemisele üldse.-