

Diplomitoo  
392 476

Prof. J. Kaabelile  
hindamiseks.  
30. vii 40.

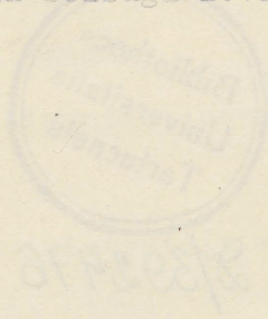
Tuo kooli (entse) kava  
Kui luke alusel, õpetaja  
või kava Tartu ühis  
arvestada või komisiooni  
järele

E. V.  
TARTU ÜLIKOOLA  
ÕIGUSTEADUSKOND  
30. aug. 40  
№ 155  
TARTU

AB 18993

S U V A M A K S U S T A M I S M E N E T L U S E S .

(Normistiku seisuga 1.VI 1940.a.).



Õigusteaduskonna üliõpilane  
Elmar Lillenuurm  
(matr.nr.14725).

Lõpetanud jür. B XII 40





§ 1. HALDUSSUVA DEFINITSIOON, TEMA ÕIGUSLIK  
ELEMENT JA ESINEMISPÕHJUSI.

Haldusakti suvaprobleemi käsitletu kahjuks pole osutanud alati sellist mõistete selgust ja teravust, nagu see peaks olema omane juriidilisele distsipliinile, ning vastav erialane kirjandus tihti tegeleb ülearuselt suure huviga mõistete "võib" ja "peab" võrdlemisi literaalse analüüsiga. Oluliseks põhjuseks siin võib olla on asjaolu, et suvaamplituud üksikute haldusaktide puhul on ülimalt varieeruv ja ei osuta mingeid konstantseid lähemaid pidemõisteid aktide suvaaluslikeks klassifikatsiooniks; ka on selles mõttes halduspraktika kulgenud tihti iselaadseid radu.

- Haldusteoorias on nimetatud suvalisiks neid administratiivakte, mille otsene siht, või sihi teostamise vahend määratakse haldusasutise enese vaba tahte põhjal, suvatuks aga neid akte, mille konkreetne siht, või selle teostamise vahend on kehtivas õiguses kindlapiirilisel määral määratud, sääljuures maksustamismenetluse puhul administratiivakti sihist rääkides selle all mõistes tervikulist sihtide süsteemi, milles üksikute menetlusfaaside sihid projekteeruvad maksundusõiguse põhisihi - eraomanduses olevate tulu- ja varandusosade rahalise ekvivalendi ülekandmisele riiklikule valdamisele riigile tulude võimaldamise otstarbel ja milles iga suvalise akti toime apelleerib vastava lä-

hema generaalsema normi sihile, ning mahub laitmatult selle sisulisse ulatusse <sup>1</sup>.

Absoluutset suvatust ei oje võimalik konstateerida ühegi administratiivakti juures, kuid õigusliku mõistena on tähtis suva käsitletu ainult ulatuses nagu see normi looja poolt teadlikult oma sihis ja vahendeis on normi rakendajale delegeeritud.

Eeldusel, et akti aluseks on selle andja suva, mitte aga otseselt fikseeritav õiguse norm, tekib küsimus, mil' määral selline suva sisaldab endas õiguse elementi üldse. Siin jälgides suva kui õigusliku distsipliini tekkimisloogikat, võime selle tsiviilõiguslikke kujunemisalgeid konstateerida rooma juurisprutentsis *a e q u i t a s e* mõiste tekkimisega, milline kujunes paralleelselt vanale formaalsele *a c t i o n e s s t r i c t i j u r i s* õigusele, kui vabam ja õiglasem. *A c t i o n e s b o n a e f i d e i* puhul kohtunik ei olnud rangelt seotud normi formaalse etiketiga, vaid ta oli võimeline õiglaslikult ja südametunnistuslikult hin-

11

---

1 Vt. *V a a b e l*, Põhiprobleeme, lk. 143.

Vt. *B ü h l e r*, Allgemeines Steuerrecht, I lk. 64. ... Vom freien Ermessen in der Verwaltung reden wir überall da, wo keine zwingenden Vorschriften für ihr Verhalten gemacht sind, sondern die Möglichkeit gelassen ist Entscheidungen danach zu treffen, wie sie nach ihrem Urtheil das Staatswohl zu fordern scheint ... Wirkliches freies Ermessen wird in den Steuergesetzen den Behörden namentlich mit der Wendung eingeräumt, dass sie unter gewissen Umständen etwas tun können (nicht müssen).

dama ja selekteerima asjasse puutuvad materjali , eraldades sellise, mille formaalne ilme võis olla laitmatu, kuid mille sisuline väärtus oli põhjendatult kahtlane.

Kõige hilisemal ajal on süvenenud a e q u i - t a s e põhimõtte kohaldamine õiguslike aktide puhul ja isegi väga formaalsete aktide man, nagu seda on näiteks veksel, ei puudu reservatsioonid selle põhimõtte rakendamiseks, olgu akti formaalsed tunnused kuitahes täiuslikud <sup>2</sup>. Suva tekkimisloogiline nähtus seega osutab endast sügavalt õiguslikku loomust ja kaasaegse õigusdistsipliinina ta on kaheldamatult vältimatu nii normi-tehnilisel põhjusil, kui ka õigusriigi elementaarsemate printsiipide jälgimisel.

Puudutades küsimust, millised asjaolud tingivad suva esinemise halduse teotsemises üldse, on märgitavad ühelt poolt sisulised ja teiselt poolt normi-tehnilised motiivid. Normid nende rakendamisel esitavad arvukaid tühikuid kus käsitletava nähte või asjaolu lähem sisu osutub normatiivselt ettenähtamatuks ühiskondliku elu progressi ja liikuvusega kaasuvate töökspidamiste ja sihtide muutuvuse tõttu, milliste tühikute <sup>täitmine</sup> tingib küllaldaselt avara õigusliku aluse reserveerimist, et saavutada selliste ettenähtamatude üksikkaasuste lahendamist orgaanilises

---

2 Vt. P. P o o m, Kohtuniku suvast tsiviilprotsessis, Õigus nr.3 - 1940. lk. 99 jj.

kooskõlas normistiku ja õiguskorra üldsihiga. Teisalt on konkreetsete asjaolude loendamatuil ilmuvusi ja muutuvusi normitehniliselt ebaotstarbekohane ja võimatu fikseerida, kuna normid ei kujunda endast sel' määral loogilist süsteemi ei võimalduks kõigi mõeldavate juhtude puhul järelduste tegemine deduktiivsel teel<sup>3</sup>, mille tõttu nende sidumine generaalsema elemendiga, mille piirid on küllaldaselt elastsed haarama võimalikke liigitunnuslikke juhte, on ainumõeldavaks vahendiks nende juhtude normatiivseks käsiteluks üldse. Samuti normilooja ei saa olla teadlik erialaoskuslikest probleemest sel' määral, et normid õiguslikult relevantseid nähteid näha ette nende nüansses. Nimetatud põhjusil osutubki otstarbekohaseks jätta normirakendajale teatud iseotsustamise sfäär, milline asjaolu ei tohi aga häirida saabuva akti tihedat sidet lähema või kaugema alusnormiga, kuna suvavõimalus on sätitud teadlikult ja seega loomulikult ulatuses nagu ta ei sisalda endas võimalust muutuda mittekooskõlaliseks oma toimelt teatud õiguspoliitiliste tööekspidamisega ja vajadustega ja ei häiri nende tingimusteta realiseerimist.

---

3 Vt. P. P o o m, Kohtuniku suvast tsiviilprotsessis, Õigus nr.3 - 1940. lk. 97 jj.

## § 2. PROBLEEMI ASEND.

Suvaprobleemi analüüsimine maksustamismenetluses tingib maksundusõiguse normistiku skeemi tundmist. Maksundusõiguse normistiku positsioon finantsõiguse tuluõiguslike normide tsüklis ei heida erilisi reflekse suvaküsimusse. Seda enam väärrib aga tähelepanu maksundusõiguse normistiku liigitelu materiaalseks ja formaalseks, milline eraldamine on omaksvõetud finantsõiguse teoorias tähelepanudava ühtlusega. See jaotus tahab eraldada maksukohustussuhte kujundavaid, konstitutiivseid, sisulisi ja olemuslikke abstraktseid elemente maksukohustusvahekorra realiseerimist käsitlevaist normest. Materiaalõiguslikud normid seega sätivad kohustusadressaadi, maksuolmastiku, maksualuse, maksuühiku, maksumäära ja maksusummaga seoses olevaid küsimustekomplekse, formaalõiguslikud aga rakingu, maksustamis-, õiguskaitse- ja karistusmenetluse küsimusi<sup>4</sup>. Käsitletav probleemistik seega kuulub formaalõiguslike maksundusõiguse normide tsüklisse, milline asjaolu iseendast lubab teha mõningaid järeldusi suvanähtuse ilme kohta maksustamismenetluses üldse.

Materiaalse maksundusõiguse elemente suvaperektiivilt analüüsides selgub, et siin teatud mõt-

---

4 Vt. V a a b e l, Põhiprobleeme, lk. 45 jj.

tes võiks rääkida suvafiktsioonist ja ainult väga reservatiivselt suvatöelise olemusest, millist võimalust mõned teoreetikud isegi eitavad. Näiteks on mõeldamatu halduse kohainstantsi suva esinemine maksuolmastikulises nähtuses, kuna nii kardinaalsete maksukohustussuhte elementide vähimalgi määral suvakalduvuslik käsitletu eksekutiivorgani poolt osutaks kõige järsumat ebakooskõlalist toimet kaas- aegse õiguskorra põhilisemate printsiipidega. Samuti väga tagasihoidlikult võiks tähistada suva maksustamisaluse juures, kuna maksustamisalus kui niisugune on absoluutne suurus, faktiline nähtus nagu ta on ilmenud teatud konkreetsel kujul. Põhjusel aga, et maksustamisaluse sellisel kujul fikseerimine paljudel asjaoludel ei osutu igakord võimalikuks, siis on mõningaid suvakalduvuslikke elemente mõnede maksude maksustamisaluste komponentides, millised kujutavad teatud konstruktivistlikke vahendeid lõppliku maksustamisaluse kujundamiseks tema kõige võimalikumas tõenäosuses oma ainuesinenud suuruses. Iseloomustav on siin vaadelda ärimaksu maksustamisaluse - puhtakasu kindlaksmääramist, kus viimane on tehteline produkt maksustamiseelaluse s.o. läbikäigu korrutisest keskmise kasuprotsendiga. Maksustamiseelaluse instituudi mõte on siin võimaliku suure vea, mille esinemine vahetult maksustamisaluse fikseerimisel oleks paljudel põhjustel tõenäolisem, vältimine,

või vähemalt pehmemdamine, andes haldusorganile võrdlemisi kontrollitava abivahendi eelaluse näol, kus ei kajastu sel' määral teatud ettevõtet individualiseerivad <sup>tunnused</sup> nagu seda maksustamisaluses-puhaskasus. Nimelt nende individualiseerivate tegurite arvestamiseks on loodud võrdlemisi avar pind keskmiste kasuprotsentide klassifikatsiooniga ja sel' puhul kui isegi neist vahendeist ei osutu küllaldaseks tõelise maksustamisaluse esiletoomiseks, on selleks antud kasuprotsendi vähendamise ja suurendamise näol veel erilised võimalused<sup>5</sup>.

Maksustamisaluse absoluutse realiteedi raskus langeb tervenisti maksustamis-eelalusele juhtudel, kus maksustamisaluse kujundamisvahendid ilmselt osutavad ebareaalset toimet, näiteks tulumaksu n.n. elatistminimum luksuslike eluviisidega isiku maksustamisel, mil' puhul pretendeerib faktilisele olule maksustamis-eelalus, kuna lõplik maksustamisalus - "maksualune tulu" on sellest põhimõttest jäänud kaugemale.

Edasi võiks rääkida suvast maksustamisaluse man ka teatud juhtudel n.üt. reflektorses mõttes, kus maksustamisalused on laenatud, näiteks läbikäigu ja trahterimaksu puhul, mille tõttu siin puudub ka originaalne suva ja on vaid teise menetluse juu-

---

5 Vt. AMS. § 553 ... "nende ettevõtete või äride kohta aga, mis tegutsevad eriti soodsates, või ebasoodsates tingimustes, nii äri iseloomu, kui ka ajutiste või juhuslikkude asjaolude tõttu, on ärimaksukomisjonil õigus määrata vastavalt kõrgemaid või madalamaid kasuprotsente."

res esinenud suvarefleks<sup>6</sup>.

Maksutühiku ja maksumäära puhul dispensatsioonide korras esinevad suvavõimalused, kuigi avarad, ei kujuta endast käesoleva teemi seisukohalt olulisi.<sup>7</sup>

Formaalne maksundusõiguse normistik nagu õeldud, taotleb maksukohustissuhte realiseerimist, s.o. nende vahendite rakendamist, mis avastavad materiaalses normistikus abstraktselt määritletud asjaolude konkreetse esinemise ja iga üksiku kaasuse individuaaltunnused. Maksustamismenetlusliku suvaprobleemi käsitletu normatiivseks allikaks osutub seega eestkätt MKS., kui päämiselt formaalse maksundusõiguse normide kodifikatsioon, kuna eriseaduste vastavad sätted osutavad täielist kooskõla nende sihtidega, millisi MKS. fikseerib tunnustatava selgusega.

Menetlusnormistikus endas süsteemi otsides on tunnustatav skeem, milles on eraldatavad järgmised tsüklid: eel-, tuvastus-, otsustamis-, teistmis- ja sooritusmenetlus<sup>8</sup>. Kuigi menetlusfaaside alajaotustes puudub prevaleeriv ühtlus ja üksikud küsimused on erinevalt komplekteeritud, siiski võib konstatee-

---

6 Vt. TrMS. § 4 ; AjLMS. § 8.

7 Vt. TMS. § 23 ; AMS. § 535.

8 Vt. V a a b e l , Põhiprobleeme, lk. 61 jj.  
Vt. V. L a n g , Halduslik tuvastusmenetlus MKS-s  
Õigus nr.9 - 1938 a. lk.385.

rida põhiliselt ühtlast probleemiasetuse ja probleemi-  
käsitamise perspektiivi. Menetluse üksikfaaside piire  
ei ole alati võimalik rangelt ja kindlapiirilisel eral-  
dada, ning esineb küllaltki sageli üksikute faaside vahel  
ristlevaid ja tingimuslikke puuteid. Suvaprobleemi käsite-  
lu üksikute menetlusfaaside skeemis kaheldamatult on  
juriidiliselt võrdlemisiväheütlev, kuid on eelistatav  
siiski põhjusel, et suva materiaalsed tunnused on klas-  
sifikatsiooni alusena ja töö süsteemina käsitlemiseks  
liiga tagasihoidlikud, kuna käesolev, kuigi formaalne lii-  
gitelu, loob vähemalt kujutluse suva praktilistest raken-  
damisnähtudest ja iseloomustab kogu maksustamismenetluse  
protsessiooni toimet suva seisukohalt vaadatuna.

### § 3. SUVA PIIRIDEST ÜLDISELT.

Suva-õiguse piiridest rääkides pörkame kokku eest-  
kätt õigusriigi mõistega, mida maksundusõiguslikult pers-  
pektiivilt märkides Bühler defineerib: "... kein Eingriff  
in Freiheit und Eigentum im weitesten Sinne von einer Ver-  
waltungsbehörde vorgenommen werden darf, wenn nicht eine  
gesetzliche Bestimmung zu seiner Vornahme ermächtigt. Die  
Durchführung dieses Grundsatzes in der Verwaltung stellt  
einen der wichtigsten Schritte zum Rechtsstaat im formal-  
juristische Sinn dar"<sup>9</sup>. Bühler edasi leiab võimalikuks  
mainida selle põhimõtte kujunemist maksundusõiguses alg-  
semalt ja teravamalt kui muus haldussfääris, kus see

---

9 Vt. B ü h l e r , Allgemeine Steuerrecht I, lk.65 jj.

alles hilisemal ajal on konsekvantsema tähistamise leidnud ja siiski avaldub toimes üldiste õigustuste motiivil, kuna maksundusõiguses iga üksik nõudlus tingib iseseisvat ja teravalt piiritletud toetumist normile. Praktikas suva ei ole olnud nii tahaplaanile surutud kui see järeldatav oleks ülaltoodust ja kaasajal uuem areng tunnustab suva silmatorkavat osa mitte üksi formaalsest, vaid ka materiaalses maksundusõiguses. Nimetatud seaduse e p ä r a s u s e ehk legaalsuse põhimõtte kujutab endast õigusriikliku halduse tähtsaimat ja tavaliselt konstitutsiooniliselt sätitut<sup>10</sup>.

Seaduse mõiste on siin kaheldamatult laiemalt mõeldud, s. o. õigusriiklik haldustoiming ei tarvitse toetuda vahetult seadusele, vaid põhimõttelikult ja n.üt. tagasituletatavalt. Teiseks õigusriikliku halduse elementaarsemaks teotsemispõhimõtteks on e g a a l s u s e - kodanike üheõigusluse printsiip<sup>11</sup>. Toodud õigusriiklikele - konstitutsioonilisile põhimõtteile lisanduvad maksustamismenetluse spetsiifilised juhtmõtted, mis tuletuvad maksundusõiguse erialanormistikust ja samuti projekteeruvad õigusriigi idee taustal. Neiks põhimõtteiks on

- 1) a m e t k o h u s l i k k u s e ehk offitsiaalsuse printsiip<sup>12</sup>, mille kohaselt menetluse juhti-

---

10 Vt. PS § 3. "Riigivõimu ei saa keegi teostada muidu kui ainult põhiseaduse ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel".

mine on koondunud tervenisti maksuasutise kätte, 2) u u r i m i s p r i n t s i i p , mis õigus-  
tab ja isegi kohustab maksuasutist osutama aktiiv-  
sust käsitletava maksuintsidendi selgitamisel, ega  
käse temal piirduda maksukohuslase poolt esitatud  
andmetega<sup>13</sup>, 3) m a t e r i a a l s e t õ e  
a v a s t a m i s e p r i n t s i i p<sup>14</sup>, - taotlema ob-  
jekttiivse ja õiglase otsuse saavutamist, s.o. olla  
fiskuse kui ka maksukohuslase huvide ühevõrdne esi-  
taja, 4) m e n e t l u s e o t s t a r b e k u s e  
p r i n t s i i p , võrdlemisi reservatiivne põhimõte ka  
AMS § 51 sätitud kiiruse, lihtsuse ja odavuse mõt-  
tes, 5) v a h e n d i t u s e , p a r t e i a v a -  
l i k k u s e j a k i r j a l i k k u s e p r i n t -  
s i i b i d , 6) m a k s u k o h u s l a s e a n d -  
m e t e p r i m a a d i p r i n t s i i p<sup>15</sup>.

Suva lähemaid piire tabada püüdes vastav de-  
liberatiivne haldusorgan normi otsese eeskirja puudu-  
misel peab apelleerima üksikakti lahendamiseks lä-  
hemale positiivõiguse normile vastavas õigusinsti-

---

11. PS § 9<sup>1</sup>. "Kõik kodanikud on seaduse ees  
võrdsed. Ei või olla sündimisest, usust, soost  
ega rahvusest sõltuvaid avalikõiguslikke eesõigusi  
ega õiguste kitsendusi".

12. Vt. MKS § 54.

13. Vt. MKS § 56.

14. Vt. MKS § 60.

15. Vt. V. L a n g , Halduslik tuvastusmenet-  
lus, Õigus, nr.9 - 1938, lk.390 jj.

tuudis, õiguseharus, õiguse distsipliinis, või lõpuks õiguskorrale enesele<sup>16</sup>. Suva n.üt.tehnilise piirina tuleb mõista seega suvalisele haldusaktile kõige lähemat normatiivset sätet mis väljendab akti eeldatavat sihti ja vahendit. Mida lähemal on selline dikteeriv norm oma jõu-gradatsioonilt käsitletavale üksikaktile, seda väiksem on suva võimalus ja ulatus. Võib aga esineda juhte, kus puudub üldse empiiriliselst tähistatav õiguse siht ja kus ei ole ilmne kas suva kaugem normatiivne alus, näit. maksuvõla pikendamise, kustutamise jne. Selliseil juhtumel tuleb lugeda seadusepäraseks selline suvaline otsus, mis rajaneb õiguse üldideele - õ i g l u s e l e , aequitasele, mille kaudu sisustuvad seaduste loendamatud lüngad<sup>17</sup>. Õigluse üldidee peab väljenduma suvalise haldusakti motivatsioonil, mis sisaldab otsuse õiguslikke kaalutlusi teatava üldnormi aspektilt ja on igal juhul loogilise mõtlemise-protsessi tagajärg vastandina omavolilisele toimimisele, milline ei üldista kunagi oma teotsemist, on meelevaldne ja põhimõtte-lage<sup>18</sup>.

---

16 Vt. P. P o o m , Kohtuniku suvast ts. protsessis, Õigus nr.3 - 1940, lk.107.

17 Vt. PS preambli 3 lõige, mis kõneleb Eesti riigi rajanemisest õ i g l u s e l e , seadusele ja vabadusele.

18 Vt. P. P o o m , Kohtuniku suvast ts. protsessis, Õigus nr.3 - 1940, lk.110 jj.

Eraldi ülevalnimetatud suvanähtusist tuleb tegeleda haldusakti man veel n.n. hinnangmõistetega, millede sisustamine erinevalt konkreetmõistetest on suhteline ja olulisel määral subjektiivne, näit. põhiarimaksu mõttes "toa ilmelised ruumid", kinkelepingu "helduse" motiiv legaatidega koormatud kingi puhul, "ärilise tegevuse ebasoodsad tingimused" keskmise kasuprotsendi vähendamiseks jne.jne. Milliste vahenditega sellistel puhkudel sisustada ja täpsustada neid mõisteid? Kindlasti ei ole selleks küllaldane haldusorgani näit. maksuinspektori subjektiivne hinnang, kuna sel puhul tekiks võimalus, et haldusorgan omistaks enesele seadustrakendava ülesande kõrval õigustloovaid ülesanded. Selliste hinnangmõistete sisustajaks on pädev olema ainult ühiskond oma avaliku arvamuse näol, milles peegelduvad kaasaja moraalsed, esteetilised ja konventsionaalsed normid, määrates kaasaegse õigluse sisu. Muidugi on toodu öeldud põhimõtteliselt ja viitab ainult seda ideoloogilist baasi, mille alusel haldusinstants on võimeline sisustama hinnangmõisteid selliselt nagu seda oleks teinud tegelik seaduseandja ise, mitte aga nii nagu seda oleks teinud haldusinstants seaduseandjana<sup>19</sup>.

---

19 Vt. P. P o o m Kohtuniku suvast ts.protsessis, Õigus nr.3 - 1940.a. lk.103 - 108.

#### § 4. SUVAKÜSIMUS EELMENETLUSES.

Eelmenetluse, resp. ammundusmenetluse moodustavad need teotsemised, millede sihiks on maksuasutistele vajalikkude teadete hankimine või järelvalve võimaldamine maksuolmastikkude esiletuleku ja maksukohuslaste üle<sup>20</sup>. Seega selle menetlusfaasi ülesanne on nende normiadressaatide kontingendi registreerimine, kelle juures on ilmnenu teatud maksuolma esiletulek. Ajalises järgnevuses on ta maksukorraldise kujunemisprotsessis esimene faas ja piiritleb asjaomaseid passiivadressate ainult generaalse tunnusega + maksukohuslusvõimalusega, jättes kohaldamata kõik individualiseerivad vahendid ning piirdudes ainult vastavate juhtude ja nende olmastikuliste erandite fikseerimisega, milline kogutud materjal kujutab endast lähtealuse hilisemaks tuvastusmenetluslikuks toimeks, kus selgub alles maksustamis-aluse esinemine ja ulatus. Selliselt vaadatuna võiks eel- ja tuvastusmenetluse eraldamistunnuse tähistada nende konkreetsustastmes, millega nad lähenevad maksuobligatsioonile ja selliseina näha neis põhimõtteliselt üht menetlusfaasi, seda enam, et praktikas nende piirid tihti kaovad ja eelmentlesliku teotsemisega võib avastuda ka maksustamis-alus ja osutub eriline tuvastusmenetluslik toime spetsiaalsel kujul üleaaruseks. Suva seisukohalt käsitatuna neid menetluskordi tuleb eraldada aga teravamalt.

---

20 Vt. V a a b e l , Põhiprobleeme, lk.61.

Milles võiks õieti seista eelmenetluslik suva, kuna siin menetluse ainsaks sihiks on teatud vaieldamatu, seaduses positiivselt ettenähtud asjaolu konstateerimine põhimõtteliselt lakoonilises "ei" või "ja" vormis, talle lähemalt mahtu ja iseloomustust andmata, seega toime mille suvakalduvuslik käsitlemisvõimalus näib puuduvat. Kui tuvastusmenetluses suva seisukohalt esineb kardinaalne küsimus - kui võrd kajundatud maksustamisealus on objektiivselt õige ja kui võrd ta vastab maksustamisaluse realiteedile, selle absoluutsele suurusele, siis eelmentluses selles mõttes suvaamplituud puudub üldse ja probleem seisab siin lõplikult meetodi küsimuses, s.o. milliste vahenditega saavutada teatud kindel resultaat - kas maksuolmastik on teostunud või mitte. Loomulik, et selleks on kasutatavatest vahenditest mõned otstarbekohasemad ja teised vähem, kuid küsimus siiski ei seisa ainult haldusaparaadi teotsemistehnikas ja võimalikult ratsionaalses aparadi kulutamises, vaid omab ka säälujuures iseloomustava refleksi passiivadressaadi suhtes. Näiteks ei seisa maksuasutise eetika kõrgusel mõnesugused provotseerivad vahendid maksuolma esinemise kindlaks tegemiseks, samuti ei ole seda näit. firma äriarvamatute läbivaatamine ainult selle tagamõttega, et saada maksuolmastikulisi andmeid kõigi isikute kohta, kes ärilisel alusel on ühenduses olnud selle firmaga, milline maksuasutise teoviis võiks äratada usaldamatuse kõnesoleva ettevõtte vastu ja tema teotsemist kahjustada oluliselt. Tekib seega küsimus haldusvahendite väärrikusest ja kor-

rektsusest. Küsimus endast ei ole spetsiifiline ainult eelmentluslikele haldustoimingule, ega oma ka siin suuremat teravust kui teistes menetlusfaasides, juhib aga möödaminnes mõnede rakingulistele probleemidele suva seisukohalt, millised leiavad käsitelu allpool.

Eelmenetlust sättivat normistikku analüüsidest ilmneb, et see osutab märksa suuremat ettekirjutavat ja kohainstantsi teotsemist reguleerivat toimet, kui seda võib tähistada tuvastusmenetluses. Kui viimases normistik tavaliselt jätab lahtiseks maksuasutise poolt hangitava maksustamismaterjali lähema ilme, siis eelmenetluses selles mõttes esinevad väga konsekventsed normi-eeskirjad, mis isegi eelmenetluses säilinud n.n. formaalse suva teevad peaaegu olematuks<sup>21</sup>. Põhjused selleks oluliselt peituvad eelmenetluse erilises massilises töömeetodis, mis on tingitud materjali hulgast, mille korralik läbitöötamine on mõeldav ainult eeldusel, et see materjal omab teatud iseloomustavaid liigitunnuslike omadusi, teatud skemaatilist esinemismoodust, mis koondaks endasse ühtlasi võimalikke tuvastusmenetluseks

---

21. Vt. Majandusministri määrus teadete esitamise kohta tulumaksu alal RT 1935, 101, 840.

Majandusministri määrus lisaärimaksu asjas teatelehtede ja teiste maksustamiseks vajalikkude dokumentide või andmete esitamiseks avalikult mitteamuandvate kaubanduslike ja tööstuslike ettevõtete tegevuse kohta, RT 1934, 6, 49.

Ajutise läbikäigumaksu seaduse elluviimise ja teostamise määruse § 29 RT 1936, 52, 442.

PKMS § 27 ja PKMS teostamise määruse §§ 1-14 RT 1936, 1, 4.

vajalikke andmeid ja lõpuks et vältida süstemaatse töömeetodiga neid juhuslikkusi, mis võiksid esineda siis kui eelmenetluslike andmete kogumine toimub ad hoc, kuna sel puhul võiks jääda maksuolma esinemine registreerimata ja sellega ühtlasi kaoks üldse iga-sugune jälg maksuolma avastamiseks. Tuvas-tusmenetluses maksuolmastikku konstateeriva akti säilumisega on aga alati võimaldatud kontrolli teos-tamine ja suvast tingitud menetlusvea ülesleidmine. Neil põhjusil ja eriti viimasel, ongi eelmenetluse normistik ettekirjutusliku ilmega, milline asjaolu jä-tab minimaalsed võimalused haldussuvaliseks teotsemiseks. Maksustamispraktikas esineb aga küllaldaselt juhte, kus maksuolma tähistamine ei ole võimalik ka selliste normatiivselt üksikasjaliselt määritletud vahendeiga ja maksuasutisel ikkagi tuleb valida suvaliselt vahen-deid menetlussihi saavutamiseks. Siin tuleb püstitada eestkätt kaks küsimust: millal tuleb maksuasutisel eel-menetluses osutada sellist suvalist toimet ja millised lähemad normatiivsed alused jäävad sel puhul suvaampli-tuudi piiriks. Kaheldamatust neist juhtudest suurima kontingendi moodustavad sellised, kus kaavitus - või maksukohuslane mõnesugusel põhjusel jätab sooritamata maksuasutisele maksuolma esinemist konstateeriva toimingu, näit. tööandja jätab esitamata töövõtja palgateatise, viimane tuluteadaande, ärilisel alal tegutsev isik ei lunasta äritunnistust, pärijad ei taotle pärimisõigus-tesse kinnitamist jne.jne. Kõigil neil puhkudel maksu-

olma konstateerimiseks maksuasutisel tuleb kohaldada paralleelseid menetlusi. Kaasaegne maksundusõiguse normistik on leidmas selliseid paralleelseid menetlusvõtteid ja sellega väljalülitamas ka siin maksuasutise suva võimalusi. Kuid sellisel väljalülitamisel on oluliselt kitsendatud piirid ja ta on teostatav vaid sääl, kus maksuolm kujutab endast ühiskondlikus elus ka väljaspool maksukohustussuhteid tähtsat ja normatiivselt sätitut eksistentsi, sellega maksuasutisele avanedes võimaluse maksuolma registratsiooniks selliste otseselt mittemaksustuslike materjalide kaudu, näit. pärandimaksu puhul võimaldab surmateatiste duplikaatne saatmine perekonnaseisuametnike poolt maksuasutise süsteemset kontrolli varade ülemineku kohta pärimise teel. Sääl kus maksuolmal puudub selline kaastähtsus ja mitmekülgne toime, osutub võimatuks normatiivselt sättida paralleelse kontrolliva menetluse läbiviimist maksuolma avastamiseks ja see peab toimuma maksuasutise enese poolt suvaliselt valitud vahendeiga. Püstitades küsimuse neist vahendeist, millede valik osutabki eelmenetluslikku suva, siis maksundusõiguse normistik sätib siin: kellelt on võimalik nõuda andmeid, millistel üldjuhtudel on võimalik neid nõuda, mil teel ja milliste tähtaegade jooksul. Eelmenetluslikke maksustamisandmeid on lubatud maksuasutisel hankida nii arvatavalt maksukohuslaselt kui ka kolmandatelt isikutelt - kaavituskohuslastelt<sup>22</sup>, viimasel juhul aga olulise kitsendusega teadete nõudmiseks krediidasutisilt, milleks on eeldatav Majanduseministri luba. Teadete

nõudmise üldise eeldusena märgib MKS üldkomisjoni seletusnõude, et nõuetavad teated võivad teada olla asutisele või isikule, kellelt neid teateid võetakse; see põhimõte osalt apelleerib ka maksuasutise vääriskale ja korrektsele toimimisele, etvei hakataks materjale koguma asutiste ja isikute kaudu, kellele need võiksid olla teatavad juhuslikel, isiklikel või muudel intiimsetel asjaoludel. Muud kitsendusi seaduses selles suhtes ei säti, jätab ainult MKS § 47 korras suvalise võimaluse teadete andmisest keeldumiseks mõnedele isikutele suguluslikel, hõimluslikel, eestkostelisel, hoolduslikel või kutseetilisil põhjusil.

Olulisema kitsendusena esineb andmete hankimisel nõue, et maksuasutis võib teadete hankimiseks pöörduda järelpäritava poole ainult teatud konkreetse maksustamise puhul, kuna üldiste teatiste andmise kohustis võib päälendatud olla ainult Majandusministri poolt. Kaheldamatult vastavad normid sellega oma rakenduslikult tähtsuselt kaotavad maksuolma esinemist avastavas mõttes silmatorkavuse ja osutavad sellega päämiselt enda tuvasutusmenetluslikule toimele. Vahendid, milliseid maksuasutis kasutab mitmesuguse kantseleilise kontakti näol teiste ametasutistega, ei kujuta endast suva mõttes klassifitseeritavaid ja osutavad suurel määral asutise isikulise koosseisu võimeid, mis on piiratud oluliselt takti ja korrektsusega asjaomaste suhtes.

Kokkuvõttes peab eelmenetluses esineva maksuasutise suva kohta tähistama järgmisi tähelepanekuid:

- 1) eelmenetlusele iseloomuliku erisihi tõttu - maksuolma võimaliku esinemisnähtuse avastamine analüüsimate selle omaduslike tunnuseid, eelmenetlus ei eelda maksuasutise suva maksukohuslase õigusi riivavas toimes;
- 2) eelmenetlus osutab võrdlemisi üksikasjalise normatiivse sättimise tendentsi, milline asjaolu suva esinemist ka vahendi mõttes oluliselt kitsendab ja omab teatud eeldused mittemaksundusõigusliku ühiskondliku toime sfäärist; 3) eelmenetlusliku suva lõplikeks avaldumisnähtusiks jäävad juhud, kus maksuolmastik ei osuta sellist kaastähtsuslikku toimet, või kus maksuolma esinemisjuhtum on teravaimalt individuaalne ja ei võimalda püstitada enda avastamiseks šabloonilisi etikette;
- 4) maksuasutise poolt suvaliselt kasutatavad tehnilised menetlusvahendid ei kujuta endast erilisi ja osutavad suva mõttes klassifitseerimatut ilmet, ning nende positiivne loetelu ei oma tähtsust teaduslikult.

## § 5. SUVANÄHTUSI TUVASTUSMENETLUSES.

Menetluskord, mis moodustub teotsemistest, mille sihiks on andmete hankimine maksustamisaluste kohta, nimetatakse tuvastusmenetluseks<sup>23</sup>. Tuvastusmenetlus algab üksiku maksujuhu täasmisega ja lõpeb otsustusmenet-

---

<sup>23</sup> Vt. V a a b e l Põhiprobleeme, lk. 61.  
Prof.dr. Vaabel toodud juhul ei eralda otsustusmenetlust tuvastusmenetlusest.

lusele asumisega. Tema põhisihiks on objektiivselt õigete andmete hankimine maksusumma tuvastamiseks<sup>24</sup>, moodustades sellisena endast maksustamismenetluse tähtsama faasi. Tuvastusmenetluse toimet iseloomustab üksiku maksujuhu kujundamisprotsessi individuaalne käsitlemine ja sellisena ta on suvaprobleemi seisukohalt vaadatuna rohkemütlev kui seda <sup>on</sup> eelmenetlus. Tema suvaelementide analüüsimise eelduseks on selgus tehniliselt eelkõrvaldamise menetluse haldusliku toime kohta üldiselt, mis puudutab maksustamisaluse tuvastamiseks kasutatavaid vahendeid, nende vahendite primaadikõrvaldamist ja üksiku maksustamisjuhu tuvastusmenetlusliku materjaliterviku üldise iseloomu kohta säätitud nõudeid. Maksustamisaluse tuvastamiseks kasutatavad vahendid üldiselt liigituvad nagu eelmenetluseski - andmed maksu- ja kaavituskohuslasilt. Esimesed kaheldamatult kujutavad endast tuvastusmenetluse lähteandmeid ja selliseina neid võiks nimetada menetluse essentsiaalseks elemendiks, kuna teised esinevad peamiselt täiendandmeina, mis taotleavad lähteandmete tõestamise ja kontrolli funktsioone ja selliseina kujutavad endast menetluse aktsitentaalset elementi<sup>25</sup>. Neil asjaoludel maksuasutis tuvastusmenetluse käigus on määravalt seotud kohustisega maksustamisaluse kujundamiseks andmete

---

24 Vt. V. L a n g Halduslik tuvastusmenetlus MKS-s, Õigus nr.9 - 1938, lk.393.

25 Vt. Eelmine viide lk.394 jj.

hankimisega eestkätt maksukohuslaselt endalt ja teistsugust teotsemist osutama alles pääle seda kui on selgunud, et mõnesugusil põhjusil ei ole võimalik saavutada andmeid maksukohuslaselt, need ei ole maksustamis-aluse tuvastamiseks küllaldased, või on põhjendatult mitteusaldusväärsed. Seega lasub tuvastusmenetluslike andmete primaat maksukohuslaselt saavutatud maksustamismaterjalil, milline asjaolu maksuasutise suva seisukohalt on märkimisväärne. Mõõdaminneş võiks tuvastusmenetluses (nagu haldusmenetluses üldse) esinevate tõendite tehnilise eksistentsina märkida esiteks üürikulised tõendid nagu dokumendid, ärirraamatud, aruanded, protokollid, kirjad jne., teiseks tunnistajad, kolmandaks oskurid, neljandaks esemete ülevaatused.

Asudes tuvastusmenetluse suvaelementide lähema vaatluse juure, on sagedaminiesitatavaks küsimuseks, kellena esineb maksuasutis maksukohuslase huvide aspektilt nähtuna, s.o. milliseid suvakalduvuslikke võimalusi sisaldavad tema toimingud andmete hankimisel üldiselt, millmääral tema võiks olla häälestatud sihilikult ühe või teise poole, maksukohuslase või fiskuse suhtes. Küsimus, kuigi ta on MKS-s lahendatud silmatorkava selgusega, praktikas ei ole jälginud sirgjoonelist ja normistikusihilist rakendamist, ning on võimaldanud maksuasutise suvatoimet tähistada säääl, kus selleks puudub põhimötteline normatiivne alus. MKS § 54 II lõige mainib maksuinspektori kohustust koguda pääle riigikassa huvides tähtsate andmete ka neid andmeid, mis kõnelevad maksukohuslase ka-

suks, kuivõrd nende andmete olemasolu ja asukoht temale teada ja kuivõrd nende esitamine pole võimalik maksukohuslasel endal. Samal ajal aga räägitakse praktikas ja isegi õiguskaitsemenetluses "fiskuse huvidest" järjekindlusega, nagu oleks tegu mingi prevaleeriva põhimõttega, mis apelleerib maksuasutise ühekülgsel suvale ja millel on oma kindel esinemispretsedent, nagu seda määritleb näiteks kriminaalprotsessi doktriin, kus teatud kahtluse korral süüüsimus lahendatakse kahtlusaluse kasuks. Siin oluliselt on tegu varasema, enne MKS kehtivust kujunenud praktika rudimentidega ja osalt ka maksukohuslase ja maksustamismoraali küsimustega, millised leiavad puudutamist allpool.

Kõigist toodust algse järeldusena jääb mulje, et MKS normid on tuvastusmenetlusest välja lülitanud suvaelemendi peaaegu tervenisti, kirjutades ette ametkohusliku mõlemi poole huvide silmaspidamise materiaalse tõe avastamise sihil, nõudes küllaldase andmestiku olemasolu<sup>26</sup> ja selle hankimisel uurimisprintsipi kohalda-

---

26 Vt. MKS § 54.

Vt. V a a b e l, Põhiprobleeme, lk.145."Selle eest, et andmed oleksid küllaldased ja objektiivsed, peab maksuasutis hoolitsema ametvoliliselt. Andmete küllaldus avaldub selles, et need konstateeriks vastuvaidlematult ja purgivald maksukohustust tingivate asjaolude esiletuleku ja selgitaksid maksustamisaluseid. Objektiivsus avaldub selles, et andmed oleksid kogutud erapooletult, ega esitaks ainult ühe poole huviseid."

MKS üldkomisjoni seletus: Andmed peavad selguma aktiivt. Andmete kogumine ja hindamine peab olema erapooletu. Andmed peavad olema selged ja põhjendatavad.

mist<sup>27</sup>, nähes ette teatud gradatsioonide andmete primaadis, oluliselt sättides kasutatavaid menetlusvõtteid ja nõudes motivatsioonikohustust<sup>28</sup>. Praktika vastupidiselt aga registreerib siin suval kumplitseeritud ja tähelepanuväärseid avaldumisenähtusi. Maksustamisealuse tuvastamisel ei ole paikapidav parool "kõik teed viivad Rooma" ja mitmesugused sel puhul kasutatavad vahendid osutavad ka mitmesuguseid resultaate "objektiivse maksustamisalusena". Ilmneb viimase suur tundlikkus ja reageerimiselavus menetluslikule teotsemisele, ning suur erinevus üksikute maksude puhul selle tundlikkuse intensiiviteedis. Võiks ju öelda, et pole takistust kõigi võimalike vahendite kasutamiseks, s.o. kõigi võimalike andmete kogumiseks, et neist lõpliku maksustamisalusena fikseerida kõige n.ä. fiskaalsem, resp. kõige suurem, nagu selliselt on sätitud näiteks pärandi-, kingi-, tempel- ja kinnistusmaksu maksustamisaluse tuvastamisel kinnisvara kõrgema seadusliku hinde leidmine<sup>29</sup>. Kahjuks suurem osa makse ei võimalda sellist standardiseeritud menetlust oma maksustamisaluse kujundamisel ja see võiks teostuda ainult sääl kus maksustamisalus kujutab endast mingit reaalsesti oma materjaalses esinemiskujus, nagu seda on näiteks kauba hulkneg kogus tolli- ja aktsiisimaksude

---

27 Vt. MKS § 56.

28 Vt. AMS § 77.

29 Vt. PKMS §§ 17-20.

puhul, ruumide suurus, tööliste arv, veskikivipaaride läbimõõt, põhiärimaksu ~~maa~~ jne.; siin on võimalik tuvastusmenetluse läbiviimine teatud absoluutse, šablooni- ja väärarvatu tehnikaga, mil puhul oleks mitteväide paikapidav mingi olulise maksuasutise suva olemasolust, teisel aga, kus maksustamisalusena tuleb tuvastada teatud abstraktsioon, nagu seda on näiteks ärimaksu puhul puhaskasu, tulumaksu puhul puhastulu, jne., sääl ei osutu kohaldatavaks sellised kindlad mõõtmisvahendid ja iga konkreetne juhtum, tingides individuaalset käsitletu, sellega ühtlasi kindlustab teatud suva-amplituudi tuvastusmenetluses. Rääkides siinjuures puhaskasust kui abstraktsioonist, tuleb seda ikkagi mõista võrdlevalt mainitud kinnisvaraliste ja taoliste maksustamisalustega ja silmaspidada, et puhaskasu kui niisugune põhimõtteliselt on samuti realiteet oma kindlas ja ainulises ajalises ning ruumilises ilmuvuses. Nende n.n. abstraktsiooniliste maksustamisaluste taksatsiooniks kasutatavad menetlustoimingud, kuigi liigitunnuslikult klassifitseeritavad, on ammutatud ja nende purgivi loetelu sarnaselt kinnisvara kõrgeima seadusliku hinde leidmismooduseile on selletõttu võimatu<sup>30</sup>. Neil juhtumel objektiivsete andmete muretsemine eeldab suurt oskuslikkust ja teatud juhtudel isegi üks ja sama menetlusviis mõnesugusil põhjusil võib ilmestada maksustamisaluseina erisuguseid

---

30 vt. AMS § 53.

resultaate<sup>31</sup>. Siin maksuasutis oma menetlusvea, õieti menetlusoskamatusse tõttu ebaõnnestunult kogutud andmete suhtes kuitahes veendunud olles nende mittevastavuses objektiivsele maksustamiselusele, paratamatult siiski annab maksukohuslasele võimaluse ennast nende andmetega siduda, ehk on nendega ka maksukohuslase kahjuks taganematult seotud. Kõigil neil juhtumel maksuasutise suva maksustamiseluse objektiivseks tuvastamiseks päämiselt ei ole kantud mitte üksi eelpoolnimetatud maksustamismenetluslikest ja õigusriiklikest põhimõttest, vaid on teravalt määritletud ka maksuasutise erialatehnilisest kõrgeast kvalifikatsioonist, mis peab vältima võimaluse, et maksuasutis oma ebaasjakohase teotsemisega ei loo mitte ainult olukorda, kus puuduvad iga sugused eeldused maksustamiseluse objektiivseks tuvastamiseks, vaid kus maksuasutise poolt kogutud materjalid on maksukohuslase poolt kasutatavad väidetava fiktiivse maksustamiseluse argumentatsiooniks. Maksuasutis peab vältima isegi teatud juhtudel andmete kogumist üldse, kui on ilmne, et saabuv materjal on väheväärtuslik ja ten-

---

31 näit. teatud liiki äriisile ettevõtetele ei ole iseloomulik tavalise kaubanduskrediidi ulatuslik kasutamine, millise asjaoluga arvestades sellise ettevõtte puhul ei ole otstarbekohane maksustamiseluse tuvastamine nende vahenditega, mis on omased sellisele, kus kaubanduskrediidi kasutamine on ettevõtte loomulik ja harilik nähtus, põhjusel, et kassaostud ei leia firmade raamatupidamises tavaliselt nimelist fikseerimist, mille tõttu ka maksuasutise vastavale järelepärimisele firma on õigustatud vastama eitavalt või moonutatult (osatehingute kohta).

Samuti võib teatud ajal ja asjaoludel koostatud ettevõtte ülevaatusprotokoll ilmestada ettevõtte tegevust hoopis erinevana tavalisest, samuti kujuneb mitteasjatundlik kaupade liigiline loetelu ülevaatusprotokollis hiljem ebaõigeks aluseks keskmiste kasuprotsentide kohaldamisel.



hindamist, mis realiseerub maksumäära ja maksumä-  
summa fikseerimisega. Otsustusmenetluse sihiks see-  
ga on maksukohuslase kohustissumma kindlaks määrami-  
ne ja tema formaalne efekt seisab maksustamiskorral-  
dise toimetulekus. Suvaprobleemi seisukohalt maksus-  
tamiskorraldis kui niisugune ei oma tähtsust, seda  
suurem on aga selle menetlusfaasi sisuline suvaef-  
fekt ja sagedane tema esinemispretsedent, lubades  
otsustusmenetluses tähistada suvaprobleemi kõige te-  
ravamat esinemisnähtust. Üksikute maksude otsustus-  
menetluslikku toimet jälgides võime konstateerida suva  
mõttes nende erinevat erikaalu, tähistades mõnede mak-  
sude puhul maksustamisaluse kujundamisel ja kindlaks-  
määramisel erilist menetlusviisi, kus maksustamisalus  
ei tähistata iseseisva uurimise tulemusena, vaid kan-  
takse üle mõne teise maksumenetlusproduktina, seega te-  
hes ülearuks siin n.ü. originaalsest suvast rääkimise<sup>34</sup>,  
teisel konstateerides selliste ülekantavate maksusta-  
misaluste enam või vähem reservatiivsemat ilmet suva  
mõttes ja lõpuks märkides n.ü. puhtoriginaalse suva  
esinemisnähte. Kuna suvaküsimus üksikute maksude for-  
maalse nähtusena, sest sisuliselt siin õieti midagi ei  
moutu ja suvaamplituud, kuigi ta puudub, või esineb  
refleksina nimelt selliste laenatud maksustamisalu-  
sega maksude puhul, ei puudu ometi neile aluseks oleva-  
te maksude otsustusmenetluses, on teisejärguline küsi-

---

34 Vt. viide nr.6.

mus ja ebaoluline suvamateriaalse olemuse analüüsil, siis ei leia see käsitelu ka käesoleva teemi arutusobjektina, kuigi siin võimalduks teatud skeemide loomine üksikute maksude spetsiifilise suvanähtuse iseloomustamiseks.

Otsustusmenetluse sisulist toimet sättiv normistik on väljendanud oma põhialused kahes direktiivis, esiteks: maksumääramise otsustab inspektor (resp. maksukomisjon) kõigi kogutud andmete põhjal arvestades riigi, kui ka maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid<sup>35</sup>, teiseks: kui ei lähe korda hankida maksumääramiseks vajalikke otseseid andmeid, või kui need pole usaldusväärsed, siis määrab inspektor maksu õiglase hindamise teel andmete põhjal, mida on läinud korda koguda, kasutades ühtlasi asjakohaseid võrdlusi teistes samalaadilistes asjades kindlaks tehtud andmetega, samuti ka tarbekorral asjatundjate arvamusi<sup>36</sup>. Neile kahele normile, mis sisaldavad endas kogu otsustusmenetluse credo, lisanduvad eriseaduste ja määruste sätted päämiselt püüavad maksuasutisile anda pidepunkte ja tehnilisi vahendeid "õiglase hindamise" läbiviimiseks ja vältida selle muutumist meelevahetusest suvaavalduslikuks.

Kogutud andmete hindamisel maksuasutis üldiselt, nagu nende valikulgi on vaba, kuid selmääralt, nagu mõnesugused andmed esinevad aktis, nõuab nende mittekül-

---

35 Vt. MKS § 60.

36 Vt. MKS § 61.

laldane arvestamine kindlasti lähemat põhistist, mil-  
line nõue aga teatud asjaoludel, kui tõendite mitte-  
usaldusväärsus või ühekülgus on maksuasutisel teada,  
kuigi soliidseist allikaist, aga siiski väljaspool ran-  
get ametlikku tõendamiskorda, nagu sellist nähtust sage-  
li esineb komissaride istungeil saadud informatsiooni  
puhul, osutab maksuasutisele nimetamisväärseid raskusi.  
Siin jällegi peab mainima tuvastusmenetluses puudutatud  
mõtet, et selliseil juhtumel maksuasutis toimiks asja-  
kohasemalt, kui ta ettenägelikult loobuks hankimast  
selliseid tõendeid, ehk suvamõttes väljendatult - kui  
maksuasutis selle asemel, et oma suvaõigusi rakendada  
alati otsustusmenetluses igasuguse kogutud materjali  
suhtes seisukohavõtuks, nihutaks suvanähtuse selles  
mõttes ettepoole ja osutaks juba andmete kogumisel tu-  
vastusmenetluses oma suvavõimeid tõendite selektsioo-  
niks.

"Maksumääramise otsustab inspektor kõigi kogutud  
andmete põhjal ..." tõstab esile küsimuse tõendite  
väärtusest ja eelistusastmest. Siin tuleb silmaspidada,  
et tõendite saabumisprotsessi ei juhi ainult pädev mak-  
suasutis, kes sellisena võiks vältida mõnesuguse kon-  
kureeriva kuid teisejärgulise materjali kuhjumist, vaid  
siin maksustamismaterjali kogunemine sünnib tihti mak-  
sukohuslase, mitmesuguste teiste ametasutiste ja isi-  
kute osavõtul ja initsiatiivil, ning sellisena tuleb  
maksuasutisel ikkagi otsustusmenetluses lahendada lõp-  
likult tõendite primaadiprobleem.

Mööda-minnes võiks tähendada tõendite suhtes kehtivat tsiviiõiguslikku põhimõtet, mille kohaselt dokumendi eelistusaste on seda madalam, mida väiksem on dokumendis sisalduv avalikõiguslik moment. Küsimuses, kui võrd vaba ja suvaline on maksuasutise toime andmete valikul ja hindamisel, ning mil määral maksukohuslane võib apelleerida teatud andmete eelistamise puhul teistele, millede objektiivne tõendusjõud võiks olla suurem, tuleb märkida administratiivprotsessuaalsete põhimõtete kohaselt, tõenäoliselt ka menetluse praktilisil kaalutlusil, et selles mõttes maksukohuslase õigusekaitselised võimalused on võrdlemisi piiratud ja temal osutub võimalikuks väita vaid hindamise aluseks võetud andmete ekslikkust, mitte aga taotlema maksuasutise hinnangu kummutamist puhtdeklaratiivse väitega teatud aktis mitteleiduva materjali suuremast objektiivsest tõendijõust<sup>37</sup>. Loomulikult ei saa olla kitsendatud maksukohuslase õigus neid andmeid ise esitada, mil puhul maksuasutis ei ole õigustatud lükkama kõrvale esitatud tõendimaterjali ilma et ta neid ja kaebaja väiteid oleks vastuvõetavuse suhtes üksikajalikult kaalunud ja hinnanud ning tähendanud põhjused miks esitatud tõendid ei ole arvestatavad.<sup>38</sup>

Ülaltoodust mingil juhul ei saa järeldada, et maksuasutis maksustamismaterjali valikul ja hindamisel ei oleks seotud kõigi põhimõtetega, mis määravad andmete tõendijõu ja primaadiküsimuse, vaid nendest põhimõtetest

---

37 Vt. RAO 198-II-1934.

38 Vt. MPK 403-R-1934.

möödamine kaheldamatult peab olema tingitud kaaluvaist sisulisist või menetlustehnilisist põhjusist ja igal juhul ei tohi esile kutsuda suva-meelevaldsust, kuna maksustamise esmasteks ja lähtelusteks jäävad ikkagi maksukohuslase enda poolt antud andmed.

Kogutud positiivse materjali aluseks olles maksustamisaluse kujundamisel, maksuasutise otsustusmenetluslik suva põhimõttelikult ei saa omada maksukohuslase õiguslikke huve riivavat toimet, kuna igasugused andmed oma maksustamisalusliku kvantitatiivse elemendiga ei saa ületada teatud maksimumi piiri, milleks on tuvastatava asjaolu reaalne suurus ja esinemisnäht, kuigi see maksuasutisele teada ei ole, - teiste sõnadega, maksuasutisele saabuval andmed ei saa tuvastatavat maksustamisalust kunagi osutada suuremana, kui ta on tegelikult, küll aga vähemana. Teatud fiktsioonid on ju siin olemas, kui näiteks mõelda neid nähtusi, kus maksustamisaluslikud andmed erilistel asjaoludel pääle kaavituskohuslase poolt registreerimist ei oma siiski tavalist oletatavat käibet maksukohuslase suhtes, vaid osutavad hoopis mingit erandlikku toimet<sup>39</sup>. Selliste juhtude erandtoime arvestamine maksustamisaluse kujundamisel on võrdlemisi tavaline nähtus.

---

39 näit. kaubandusliku ettevõtte poolt ostetud kaup ei müüda tegevusaasta jooksul ja suurendab ainult ettevõtte laoseisu, miljuhtumil ei saa kauba ostu kohta saabunud andmeid kasutada tingimusteta maksustamisaluse kujundamisel.

Samuti näiteks tööandja poolt töövõtjale maksetav tasu ei tarvitse kujutada endast tervenisti tema isiklikku tulu tulumaksustamise mõttes, kui töö iseloom tingib temal abitööjõudude tasudena, või muude kutsealaste kuludena väljaminekuid.









aluse tuvastamine eelnevate ajaliste faaside samas asjas ilmnenuid resultaattidega. Sellistel juhtudel langeb kogu menetluse raskus asjaolu kindlakstege- misele, kuivõrd "soodne või ebasoodne" oli tuvasta- tava maksustamisaluse nähtus võrreldes eelmiste aas- tate omadega. Need asjaolud, mil määral nad on tin- gitud üldistest põhjustest, on eriteadlasele mää- riteldavad, kusjuures on kasutatavad mitmesugused statistilised materjalid konjunktuuriliste nähtuste kohta. Võrdlusliku menetlusviisi prioriteetseks tin- gimuseks üldiselt on selgus võrdluseks kasutatavate andmete realiteedi üle.

Kolmanda "õiglase hindamise" komponendina mai- nib MKS asjatundjate arvamust. See nõue mõningail juhtudel leiab teatud määral rakendamist juba maksu- asutise isikulise koosseisu komplekteerimisel<sup>42</sup>, kuna erialalises kitsamas mõttes ta on jäänud maksus- tamismenetluses harvarakendatavaks. Tuleb silmas- pidada, et oskuri ei saa kasutada maksustamismenet- luses maksustamisaluse arvulise suuruse määritlejana, millise ülesande MKS sõnaselgelt omistab ainult mak- suasutisele; teda võib kasutada vaid teatud võrrelda- vate asjaolude suhtelise ilme iseloomustajana, mil puhul maksuasutis peab osutama delikaatset asjakäsi- telu, arvestades võimalust, et oskur võib olla olu-

---

42 Vt. MKS §§ 8 ja 9.







likumat lähenemist kujundatava maksuobligatsiooni aluseks olevaile reaalseile nähtusile. Kuna vaevalt täiendavate normatiivsete vahenditega, kuigi need lülitavad välja enam või vähem maksuasutise suvavõimalusi, on saavutatav see objektiivsuse maksimum, mida ülemäärase agarusega taotledes võidakse päälegi kergesti osutada karuteeneid maksustamisaluse tuvastamiseks tema reaalse nähtuse lähedasena, igasuguste "normatiivsete keskmiste" sundides pöörama ära pilgu asjaolude reaalselt olemuselt, siis tuleb püüda probleemi lähendada teiste abinõudega. Neil põhjusil maksuasutiste rakingulised probleemid maksustamismenetluse suva seisukohalt mängivad tähtsat osa, püstitades küsimuse: millised on õiglase maksustamise huvides suva õiglasliku kasutamise eelduseks maksuasutise isikulise koosseisu kohta püstitatavad nõuded. Ilmselt peab siin mainima aksiomilise tingimusena vastava maksuametniku absoluutset ausust ja tema kõige intensiivsemat taht maksustamisaluse objektiivseks tuvastamiseks, ning igasuguste antipaati- ja sümpaatiatunnete puudumist maksukohuslase kui normaadressaadi suhtes. Kohtuprotsessuaalsel alal analoogilist küsimust käsitledes kapatsiteetsed erialaisikud on tihti tähistanud kohtunikule püstitatava esmase nõudena mitte niivõrd tema juriidiliste teadmiste teravust, kui nimelt nõudeid tema avarate üldhariduslike ja elukogemuslike teadmiste, ning kutseeetilise

ja dzentlmenliku väärtuse kohta; samuti kajastub selline töökspidamine ka mõnede maade advokatuuri- ja isegi kohtu organisatsioonid, kus vastaval alal tegutseivailt isikuilt ei nõuta üldse juristi kvalifikatsiooni, või nõutakse selle kõrval mitmesuguseid muid võimeid<sup>45</sup>. Kaheldamatult võib ka maksuasutusi vaadelda kui maksukohtuid, kuigi nad ei teosta alati eksekutiivset <sup>haldus-</sup>funktsiooni sekundaarselt, tuleb aga silmaspidada, et ülalmainitud eelduste allakriipsutamise igaljuhul ei tohi siin toimuda maksuametniku juriidilise ettevalmistuse ja võimete arvel. Kui mõnel pool juriidiline haridus kohtuniku man polele obligatoorne, siis see asjaolu omab ikkagi esiteks oma sügavad kujunemisloogilised juured antud miljöö nähtusena ja teisalt on tingitud normistikumaterjali korraldusest ning laadist. Meie maksundusõiguse ulatuslik ja vähekoordineeritud normistik, võrdlemisi kujunemata praktika ja maksundusõiguslike mõistete sisustamine muude õigusvalade distsipliinide kaudu tingib maksumäärava asutise kapatsiteetseid juriidilisi teadmisi. Kuivõrd tähtis teisalt on maksuametniku avar silmaring ja inimlikult korrektne suhtumine maksustamismenetletavatesse nähtusesse, ilmneb nimelt maksuasutise suvalisel menetlustoimel, milline

---

45 Vt. P. P o o m, Kohtuniku suvast tsiviilprotsessis, Õigus nr.3 - 1940 lk.116 j.j.





ülesanded otsustusmenetluses "õiglasel hindamisel" väärivad kindlasti tunnustamist ja võib olla isegi normatiivselt teravamad esiletõstu.

Iseloomulikke reflekse suvaküsimusse maksustamismenetluses heidavad mõningad maksustamispsühholoogilised nähtused. Silmaspidades, et formaalse maksusndusõiguse normistik sätib üldiselt maksukohustusvahekorra realiseerimise tingimusi, peab märkima, et normistiku selline siht pakub endast väga vähe eeldusi maksukohuslase poolt selle teostamise soodustavaks toimeks. Kaasaegse majandusliku teotsemise juhtmotiiv on võimalikult suur isiklik kasu, mille saavutamist ei ole võimalik siduda maksusndusõiguse põhisihiga - eraomanduse rahalise ekvivalendi ülekandmisega riigituludesse vastutasu eelduseta. Üldine kasu mida pakub riik, ei ole kaasaegses arusaamas sel määral reaalne ega endastmõistetav, et ta suudaks väärata sellist egotsentrilist suhtumist maksukorraldisse üldse<sup>48</sup>. Seega maksukohuslane, häälestatult maksukohustist isikliku koorimisena eitavalt, püüab leida võimalikke teid sellest kohustisest mööda-hiilimiseks. Jättes siinkohal käsitamata maksuolmastikulised põiked, millisel nähtusel puudub side suvaprobleemiga, on tähelepanuvääriline üldiselt maksukohuslase sihilikkus

---

48 Vt. V a a b e l, Põhiprobleeme, lk.59.





