

EESTI RIIGI-MAKSUNDUSÕIGUSE
PÕHIPROBLEEME

RAAMATUKOGU

Nr. *D-1442*



JUHAN VAABEL

EESTI RIIGI-MAKSUNDUSÕIGUSE PÕHIPROBLEEME

RIIGI-MAKSUNDUSÕIGUSE NORMISTIKU
EHITUS JA RAKENDUS



20867

AKADEEMILISE KOOPERATIIVI KIRJASTUS
TARTU, 1934

31211

✓
JUHANI VAABEL

EESTI

RIIGI-MAKSTUNDUSÕIGUSE

PÕHIPROBLEEM

RIIGI-MAKSTUNDUSÕIGUSE KÕRVALDAMINE

ÕIGUS JA TÄHTSUS

A-9047

2

Tartu Riikliku Ülikooli
Raamatukogu
31883

Inv. Nr. 1198-

E e s s õ n a .

Esitav töö moodustab esimese katse Eesti maksundus-õiguslikku probleemistikku laiemalt käsitleda. Seni pole meil peaaegu üldse tegeldud selle probleemistikuga, välja arvatud paar-kolm lühidat artiklit kitsamate üksikküsimuste alalt. Küsimuste teaduslik käsitlemine sellelt alalt aga on eriti vajalik, sest maksundusõigus evib väga suurt mõju kodanikkude majanduslikele olukorrale, mille juures maksundusõiguse normistiku ebatäppis ja ebahütlane rakendamine võib isegi halvata kogu rahva majanduslikku heaolu. Maksundusõiguse täppis ja hütlane rakendamine on võimalik ainult teaduslike juhiste kaasabil, eriti selle õigus-haru praeguse arenemisastme puhul.

Siinesitatavad küsimused haaravad probleemistikku, mis seni pole leidnud selles ulatuses käsitu ei süstemaatilises ega ka monograafilises maksundusõiguslikus literatuuris. Süstemaatilised kui ka monograafilised teosed on seni tegelnud peaaesjalikult ainult materiaalse ja formaalse maksundusõiguse probleemistikuga, jättes kõrvale normistikuga ja selle rakendusega seonduvad küsimused, arvates välja ehk administratiivakti kehtivuse küsimused, mis on leidnud siiski harrastust ka maksundusõiguses. Ainsaks suuremaks tööks sellel alal osutub autori õpetaja, Praha prof. dr. Rudolf Schrani'i uurimus „Besteuerungsrecht und Steueranspruch“. Kuid see töö on nii probleemistiku kui ka küsimuste ringi poolest kaugelt kitsam käesolevast tööst. Tekstis märgitud Vanoni töö, mis kannab küll lähedast pealkirja, piirdub ainult riigi maksundusõiguse filosoofilise põhjendusega ja ülevaatega maksuseaduste tõlgenduse arengust. Tekstis samuti korduvalt märgitud Niemann'i ja Peters'i tööd käsitlevad kitsamaid eriteemasid, esimene administratiivakti kehtivust, teine vormilise maksustamiskorraldise toimivust. Probleemistiku ulatuse ja selles haaratud

küsimuste ringi poolt asetseb käesolev töö sellega maksundus-õiguslikus literatuuris täiesti iseseisval seisukohal. Esitatava töö omapäraks tuleb lugeda ka asjaolu, et siin on taoteldud Austria normativistliku õigusteaduse kooli põhivaadete esmakordset laiulatuslikumat rakendamist maksundusõiguse alal, olgugi et autor üksikutes küsimustes on asunud lahkuminevatele seisukohtadele, eriti tõlgendus- ja administratiivakti kehteküsimusis. Sama kooli jälgib maksundusõiguses üldiselt küll ka prof. Schranil, kuid tema teostes pole see vaatestik leidnud siiski sel määral selgesti avalduvat rakendamist. Vaatestiku poolt on eriti jälgitud professoreid Adolf Merkl'it ja A.-T. Kliimann'i.

Maksundusõigusliku terminoloogia kujundamisel on autor jälginud professorite Kliimann'i ja Piibu eestikeelsetes töodes esinevaid mõisteid ning uute mõistete loomisel kasustanud tänuga eriti prof. Kliimann'i tõhusat abi.

Autor.

S i s u k o r d.

Eessõna	7
Sisukord	9
Lühendeid	11
Sissejuhatus	13
§ 1. Maksundusõigus ja selle normistik	13
1. peatükk. Maksuseadused ja määrused Eesti riigi-maksundusõiguse normistikus	32
§ 2. Maksuseaduste konstitutsioonilised alused	32
§ 3. Materiaalsed ja formaalsed õigusnormid maksuseadustes	45
§ 4. Materiaalsete ja formaalsete õigusnormide asetus ja ehitus maksuseadustes	66
§ 5. Määrus maksundusõiguse normistikus	83
2. peatükk. Võõrad seadusnormid Eesti riigi-maksundusõiguse normistikus	96
§ 6. Funktsionaalselt seondatud võõrad seadusnormid maksundusõiguse normistikus	96
§ 7. Viiteliselt seondatud võõrad seadusnormid maksundusõiguse normistikus	108
3. peatükk. Administratiivakte Eesti riigi-maksundusõiguses	120
§ 8. Administratiivakti liike maksundusõiguses: maksustamis- ja trahvikorraldised	120
§ 9. Administratiivakti liike maksundusõiguses: muud korraldised	135
§ 10. Suvatus ja suvalisus administratiivakti sooritamisel maksundusõiguses	143
§ 11. Administratiivaktide kehtivus ja õigusjõud maksundusõiguses	152
4. peatükk. Normikäsitlus Eesti riigi-maksundusõiguse normistiku rakendamisel	170
§ 12. Tõlgenduspõhimõtteid maksundusõiguses	170
§ 13. Tõlgendus Eesti riigi-maksundusõiguse praksises	181
§ 14. Analoogia kasustamine maksundusõiguslike normide rakendamisel	196
Osundatud teosed	201

L ü h e n d e i d.

- AdmO — Riigikohtu Administratiivosakond.
AKK — Administratiivkohtupidamise kord, vt. märke 177.
AktS — Vene aktsiisiseadustik, VSK V k.
AMMS — Aktsiisimaksu määrade seadus, vt. RT 1928, 104, 633; m. RT 1931, 59, 458; RT 1931, 111, 785.
AO — Saksa Reichsabgabenordnung, vt. märke 146.
ASS — Administratiiv-sissenõudmise seadus, vt. märke 176.
BGBl — Austria Bundesgesetzblatt.
BMS — Bensiinimaksu seadus, vt. märke 32, 8.
GDS — Tšehhoslovakkia Gesetz über die direkten Steuern, vt. märke 62.
KKS — Kriminaalkohtupidamise seadus.
KMS — Kinnistumaksu seadus, vt. märke 24.
LS — Vene lõivuseadused — Ustavõ o pošlinah, VSK 1914. a. m. — muudetud.
MAS — Vene ministeeriumiasutiste seadus, VSK I k.
MKS — Maksustamiskorralduse seadus, vt. märke 67.
MMS — Maiusainetemaksu seadus, vt. märke 32, 9.
MPS — Seadus marja- ja puuviljaveinide valmistamise ja müügi kohta, vt. märke 32, 4.
m. s. — muutmiseseadus.
m. t. — muudetud ja täiendatud.
NLS — Seadus napside ja likööride valmistamise ja müügi kohta, vt. märke 32, 3.
OmS — Ajutine seadus valla ja maakonna omavalitsuste sissetulekute, väljaminekute, eelarvete ja aruannete kohta, vt. RT 1920, 18/19, I, 83; m. t. RT 1921, 3, I, 19; RT 1922, 44, I, 17; RT 1924, 83/84, I, 58; RT 1926, 32, I, 50, I; RT 1926, 99, I, 109; RT 1928, 105, 648, III.
PMS — Pärandusemaksu seadus, vt. märke 23.
PS — Eesti Vabariigi Põhiseadus.
PtS — Patendimaksu seadus, vt. märke 32, 1.
RFH — Saksa Reichsfinanzhof.
Rkh — Riigikohus.
RMS — Rahakapitalimaksude seadus, vt. märke 22.
RT — Riigi Teataja.
SGV — Sammlung der Gesetze und Verordnungen d. Čechoslovakischen Staates.
TbS — Tubakamaksuseadus, vt. märke 32, 2.
TeS — Tempelmaksuseadus, vt. märke 25.
TKS — Tsviilkohupidamise seadus.

TMS — Tulumaksuseadus, vt. märke 20.

ToS — Tolliseadustik, vt. märke 33.

TsivDep — Tsiviildepartemang.

TsivO — Tsiviilosakond.

VKS — Valitsemise korraldamise seadus, vt. RT 1934, 5, 36.

VSen — Vene Senat.

VSK — Vene seaduste kogu.

VSKK — Vene seaduste ja korralduste kogu.

ÕVS — Seadus õlle valmistamise ja müügi kohta, vt. märke 32, 5.

ÄMS — Riigi ärimaksu seadus, vt. märke 21.

Raamatute tiitlite lühendid on esitatud lk. 200, osundatud teoste loendis.

SISSEJUHATUS.

§ 1. Maksundusõigus ja selle normistik.

Maksundusõiguse mõiste määritlemise otstarbel osutub vajalikuks piiritella maksundusõiguse rakendamise ala, nimelt maksutamise ala. Viimase selgitamiseks peame pöörduma riigimajapidamise tuluelementide vaatlamisele.

Riigivõimu sotsiaalne funktsioon taotleb kujunenud või sotsiaalsete jõudude tõukel kujunevate ühiskonna vormide kindlustamist¹. Selle funktsiooni täitmisega seotud ülesannete teostamiseks vajab riik vahendeid. Et meie ajal kõik tulunduslikud vahendid on fikseeritavad normaalselt rahas, siis on võimalik öelda, et oma ülesannete teostamiseks vajab meie aja riik raha². Raha võiks riik hankida muidugi samal teel nagu kõik meie individuaalsetlik-kapitalistliku majanduselu algühikud-eramajapidamised. Kuid see eeldab, et riik oleks varustatud vajalisel määral tulundusvahenditega. Et varustumine nende vahenditega võiks toimuda eraomandusliku valduse põhimõttel, siis peaks riik olema tulundusvahendite omanik ning seejuures, arvestades riigi ülesandeid, üks suuremaid³. Sel juhul oleks muidugi kindel, et riik omaks ettevõtjana ülekaalulist tähendust, võib-olla kisuks enda kätte kõik tulutoovamad alad, või isegi asetaks end parematesse võistlustingimustesse, mille juures loomulikult halveneksid eramajapidamiste kasuteenimise võimalused. Neil motiividel on hargnenud ja kest-

¹ Vt. Lolini, L'attività, lk. 427.

² Vt. Pigou, Study, lk. 3 j.

³ „Die freie kapitalistische Marktwirtschaft beruht auf der Ordnung des Privateigentums an Grund und Boden und an den Produktionsmitteln wie den Verbrauchsgütern.“ Ritschl, Gemeinw., lk. 49.

nud võitlus riigi kui tulundusvahendite omaniku ja ettevõtja vastu juba kapitalistliku ajajärgu algaastaist alates.

Riigi eemaldamine tulundusvahendite omandamiselt ja tema kui ettevõtja tähenduse äärmuslik vähendamine kuulus isegi klassikalise majandusteaduse kooli põhiteeside hulka ⁴. Selle võitluse tulemusena jäi riik areneva kapitalistliku majanduselu arenil kõrvale ettevõtjana, mis oleks võimaldanud talle vajalikul määral tulusid ühistel alustel eramajapidamistega või saab seda õige vähesel määral, välja arvatud vähesed erandid ⁵. Järelikult liberalistlik-kapitalistlikul riigil peab olema teisi allikaid, kust ta võiks hankida enamiku vajalisi tulusid. Et riigiühiskonna varandused ja tulud on koondatud kaaluvas osas eramajapidamiste kätte, siis on loomulik ja ainuvõimalik, et riik peab saama omad vajalikud tulud sealt, kuid mitte individualistlik-kapitalistliku majanduskorra üldiste tulunduspõhimõtete alusel. Lähtudes nimetatud tulunduspõhimõttest, peame eeldama iga tulunduskasulise toimingu vahetut tasumist tulundusväärtuslike hüvedega ühes või teises proportsioonis ⁶.

Tulude hankimisel eraomanduses seisvatelt tuludelt või varandustelt ei tule aga esile mingit tasumist tulundusväärtuslike hüvedega sellele, kellelt tulu saadakse ⁷. Riik nõuab endale eramajapidamisühikuilt nende valdamisel olevaid varandus- ja tulusi võimu alusel tasumise eelduseta. Ülekantavad tulu- või varandusosad on fikseeritavad rahas, milles toimubki faktiliselt ülekandmine meie ajal. Mitte vahetus, vaid võimuvahekord on säärase tuluhankimise lähtepunktiks. Meie aja riikides kehtivate õiguspõhimõtete kohaselt ei tohi seesugune tasuta tulude hankimine võimuvahekorra alusel osutada muidugi vägivalaaktiks määrava

⁴ „Die liberalistische Apologetik hat von den Physiokraten bis zu den Manchesterleuten als den letzten gläubigen Vertretern des Liberalismus die Einschränkung der Staatswirtschaft auf das Mindestmass der Wahrung der reinen Gemeinschaftsbedürfnisse im engsten Sinne, wie sie in der Sicherung der Hochheitsfunktionen und der Rechtsgarantie zum Ausdruck gelangen, gefordert.“ Ritschl, Gemeinw., lk. 75.

⁵ Sääraseks erandiks on Nõukogude-Venemaa, kus liberalistlik-kapitalistlik tulunduspõhimõte on asendatud ühiskondlik-kommunistliku põhimõttega. Üksikisikute asemel kuuluvad tulundusvahendid seal riigile ja ühiskonnale.

⁶ Vt. Ritschl, Gemeinw., lk. 45.

⁷ Vt. Ritschl, Gemeinw., lk. 8 j.

majandussubjekti — üksikisiku vastu, vaid see peab tulema esile õiguslikult korraldatult.

Sellekohaselt peavad tulu hankimise tingimused olema määratud õigusnormiga, nimelt seadusega⁸. Seejuures nõuab meie ajal kehtiv õiguspõhimõte, et seadusega loodud kohustus osutuks üldiseks. Võttes arvesse esitatud nõudeid, toimub eelkirjeldatud tulude hankimine sel teel, et seadus määrab abstraktselt kindlaks need asjaolud, mille esiletulek konkreetseis majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis tingib üksikmajapidamiste või isikute kohustuse kanda üle tasuta riiklikule valdamisele nende eramajanduslike varandus- või tuluosade rahalise ekvivalendi. Ühtlasi annab seadus riigile õiguse omandada ülekantavat rahasummat ülekandja täieliku õigusjärglasena. Sääraselt eraomanduslike varandus- või tuluosade rahalise ekvivalendi riiklikule omamisele õiguspärase tasuta ülekandmise teel hangitavaid tulusid nimetatakse *m a k s u t u l u d e k s*. Sel teel üle kantavaid rahasummasid nimetatakse *m a k s u k s*.

Maksu mõistel on sisult kaks ilmet. Kõigepealt mõistame selle all *ü k s i k u t* konkreetset ülekannet. Teiseks mõistame selle all tervet liiki ülekandeid, mis kohuslikud ühtlaste tingivate asjaolude tõttu. Sellises mõttes mõistame näit. väljendeid *tulumaks*, *pärandusmaks*, *tollimaks* jne. Mõistena, mis ilmestab funktsionaalselt kõiki riigis toimuvaid maksuülekandeid, kasustame väljendit — *m a k s u n d u s*.

Maksundusõiguslikus kirjanduses esinev tavaline maksu mõiste on täielikult kokkukõlas eespool-esitatud mõistega. Ka kirjanduses nimetatakse maksuks riigi või omavalitsuste poolt seaduste ja tulude saavutamise sihil nõutavaid ühekordseid või kestvaid rahalisi toimumisi, mis ei põhine vastutasu eeldusel ja mille kohustuslikkuse tingimuseks on seaduses abstraktselt määratud asjaolude konkreetne esiletulek majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis⁹.

⁸ PS § 83 lausub: „Ühtegi avalikku maksu või koormatust ei või kellelegi peale panna muidu kui seaduse alusel.“

⁹ Vt. Bühler, Lehrb., lk. 1 j.; Hensel, Steuerr., lk. 1 j.; Mirbt, Grundr., lk. 4 jj.; Becker, AO, lk. 6 jj.; Jellinek, Verw., lk. 379 j.; v. Pistorius, Steuerr. I, lk. 98 jj.; Nawiascky, Grundfr., lk. 23 jj.; Schranil, Steueranspr., lk. 2 jj.; Blumenstein, Steuerr. I, lk. 1 jj.; Konrad, Handb., lk. 409; Jèze, Cours 1931, lk. 331 ja 349 jj.

Selles määragus on kolm tunnust, mis evivad olulist tähendus. Esimeseks tunnuseks on asjaolu, et maks on ühekordne või kestev rahaline toimus, mis ei põhine vastutasu eeldusel, teiseks, et maksu põhisihiiks on tulude saavutamine riigile või omavalitsustele eramajanduslike tulu- või varandusosade rahalise ekvivalendi õiguspärase ülekandmise teel riigi või omavalitsuste omamisele, ning kolmandaks, et maksukohuse tekkimise tingimuseks on seaduses abstraktselt määratud asjaolude konkreetne esiletulek majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis. Sääraselt määratud maksude kõrval tahab väga levinud käibiv vaade näha veel mingit teiseloomulist ning ülalkirjeldatud maksudest mõisteliselt täiesti erinevat maksuliiki, nimetades neid makse lõivudeks. Lõivu all mõistab see vaade rahalist vastutasu kodanikule kasuks tulnud valitsusasutiste teenete eest¹⁰.

Säärane lõivu mõiste seondub küll mõningate ajalooliste nähtustega, kuid meie aja seadusandluse juures on võimatu jääda püsima selle juurde. Ka teoreetilistelt vaatepunktidelt ei ole see mõiste küllalt põhjendatud. Juba üldiselt on väga raske konstrueerida juriidiliselt vahetuse või vastutasu teooriat riigi administratsiooni teenete hinnangu alusel, sest rahaline lõiv ja immateriaalne administratsiooni teene pole võrdsed suurused. Riigi administratsiooni teenete omahinna isegi umbkaudne hinnang on peaaegu võimatu. Sääraste ebavõrdsuste nähtuste suhe ei lase end kuidagi mahutada juriidilisse formelisse. Ka tegelikult ei leia vastutasu või vahetuse eelmed kohandamist seadusandluses. Maksuseadusandlus arvestab tulusaamise võimaluste piire ning otstarbekohasust, mitte aga teenete ja lõivu väärtussuhete võrdsustamist. Viimases valitsevad õieti suured kõikumised. Peale muu, kui seesugust võrdsustamist üldse võimalikuks pidada, siis oleks see võimalik kõigi maksude alal, sest kõik maksud on määratud riigi teotsemisest tingitud kulude katteks. Riigi teotsemine tuleb kasuks kodanikele, mille tõttu on võimalik mõelda riigi teenete tasumisest maksudega. Sääraseid spekulatiivseid vahetusteooriaid esitatakse ka tõeliselt vanamoelisis finantsteaduslikes õpperaamatuis.

Loomulikult ei saa seesugused metajuriidilised, seejuures

¹⁰ „Gebühr ist die öffentlichrechtliche Gegenleistung für eine besondere Inanspruchnahme der Verwaltung.“ Jellinek, Verw., lk. 373; samuti vt. Blumenstein, Steuerr. I, lk. 5 j.; Jèze, Cours 1931, lk. 331 jj.; Becker, AO, lk. 8 j.; Bühler, Lehrb., lk. 2 j.

ebakindlad asjaolud olla juriidiliste mõistete aluseks. Kui võtta vaatlemisele näit. meie seadusandlus, siis on raske leida selles lõive, mis vastaksid ülalesitatud mõistele. Jäädes VSK V kõite nimetuste juurde, tuleks tempelmaks, kinnistusmaks, pärandusmaks, akti-, kantselei- ja kohtumaksud, advokaatide maks, loteriimaks, leiutuspatentide, kaubamärkide ja mudelite maks, metallide proovimaks jne. lugeda lõivudeks. Neist ei saa tempelmaksu, kinnistusmaksu, pärandusmaksu, loteriimaksu, advokaatide maksu ja kohtumaksude puhul olla üldse juttu mingitest otsestest riigi administratsiooni teenetest, veel vähem maksude kohastamisest võimalikkude teenete väärtushinnangule. Nimetatud makse ei saaks kuidagi pidada lõivudeks ülalesitatud lõivumõiste järgi. Ülejäänud maksud eelnimetatuist mahuksid selle mõiste alla vaid juhul, kui vastavad riigiorganid oleksid loodud ainult säärase teenete vahetuse otstarbeks ning kui nende teenete väärtushinnang oleks kohastatud maksusummale, mis pole tegelikult teostatud ega üldse teostatav.

Neis tingimuses on selge, et ülalesitatud lõivumõiste ei ole juriidilise loogika nõuetes ¹¹ küllaldane, eriti, et juriidilist mõistet

¹¹ „Die Auffassung der Rechtslehre, dass die Gebühr sich als die Gegenleistung für die Inanspruchnahme einer öffentlichen Verwaltung oder Anstalt darstelle, deckt, wie breits bemerkt, nicht nur nicht die sämtlichen gesetzlichen Fälle der Gebührenerhebung, sondern hält auch einer kritischen juristischen Untersuchung nicht stand. Der Ausdruck „Gegenleistung“ soll offenbar bedeuten, dass die Leistung der Behörde einerseits und die Geldleistung des Gebührenzahlers andererseits gleichwertig (äquivalent) seien. Gleichwertig nach der übereinstimmenden Meinung der „Kontrahenten“? Ein Vertrag wird aber bei der Inanspruchnahme der öffentlichen Behörde oder Anstalt nirgends abgeschlossen. Wer z. B. eine Kunststrasse benutzt, hat dafür das Strassengeld zu zahlen, mag er die Gebührenpflicht kennen oder nicht, mag er sie wollen oder nicht. Der Wille des Beteiligten scheidet also als wertbestimmender Faktor aus.

Soll die Gleichwertigkeit zwischen Behördenleistung und Geldleistung etwa bestehen nach der Absicht derjenigen öffentlichrechtlichen Körperschaft, die als Gesetzgeber den Gebührensatz bemessen hat? Es mag für einzelne Gebührenordnungen zutreffen, dass der Gesetzgeber beim Erlass der Ordnung den Wunsch hegte, den Gebührensatz dem Werte der Behördenleistung anzugleichen. Das wäre aber nur ein Beweggrund des Gesetzgebers, beträfe nicht den Rechtsgrund oder den rechtlichen Inhalt des einzelnen Gebührenfalles. Im Einzelfalle braucht jedenfalls die Wertgleichung zwischen Geld- und Behördenleistung nicht zu bestehen. Sie wird auch tatsächlich in der Regel nicht vorhanden sein, weil sich die Wirtschaftslage und die Bewertungsgrundlagen in der Zeit vom Erlass der Gebührenordnung bis zum Eintreten des gebührenpflichtigen Tatbestandes zu ändern pflegen.“
Schröter, Gebühr, lk. 721 j.

ei saa rajada sellisele kõikuvale, loomult metajuriidilisele alusele¹². Kujunenud olukordades ei tule lõivus näha mingit maksust kvalitatiiivselt erinevat, vaid viimasega omadustelt täiesti ühtlast tulu-liiki. Lõivu omadustunnused vastavad täiesti üldistele maksu omadustunnustele. Kõigepealt on ka lõiv ühekordne või kestev rahaline toimus, mis õiguslikkude mõistete järgi ei põhine vastutasu eeldustel. Teiseks on lõivu põhisihiks tulude saavutamine riigile või omavalitsustele ning kolmandaks on ka lõivukohustuse tekkimise tingimuseks seaduses abstraktselt määratud asjaolude konkreetne esiletulek ühiskondlikes avaldusis. Sellelt seisukohalt vaadates on lõiv ainult liigimõiste, klassifikatsiooniline ühik. Lõivu klassifikatsioonilise eritunnuse leiame selles, et maksukohustust tingivad asjaolud kuuluvad siin administratsiooni teotsemise valdkonda¹³, kuna muude maksude alal need kuuluvad eramajandusliku teotsemise alal esinevate nähtuste valdkonda¹⁴. Nii kujutab lõiv ülalkirjeldatud mõistele vastavat maksu, moodustades viimase erilligi maksukohustust tingivate asjaolude avaldussfääri iseloomu alusel¹⁵.

¹² „Denn der juristische Unterschied von Gebühr und Steuer kann nicht davon abhängen, ob die Einnahme die Ausgabe deckt oder über diese hinausgeht. Das Verhältnis von Einnahme zu Ausgabe kann ja nach der Art der Anstalt, ferner auch örtlich oder zeitlich verschieden sein. Durch das wirtschaftliche Ergebnis einer öffentlichen Wirtschaftsführung kann aber unmöglich der Rechtscharakter der Abgabe berührt werden.“ Schröter, Gebühr, lk. 722.

¹³ „Nun fragt sich, wie man den Gebührenbegriff formulieren muss, um alle die verschiedenen Tatbestände zu erfassen, die den Anspruch auf eine Gebühr entstehen lassen. Gibt es überhaupt einen Generalnennen für „Benutzung einer öffentlichen Anstalt“, „Beschäftigung der Staatsbehörde (Gerichts- oder Verwaltungsbehörde) mit den Angelegenheiten des Bürgers“, „Verurteilung eines Beklagten oder Angeklagten“ und „Gewährung einer Vergünstigung“? U. E. lassen sich diese Tatbestände sehr wohl unter einen gemeinsamen Oberbegriff bringen: sie sind nämlich sämtlich Tatbestände aus dem Gebiet der öffentlichen Verwaltung.

Wir umschreiben also die Gebühr als die Abgabe, die zur Erzielung von öffentlichen Einnahmen rechtsatzmässig an die Verwirklichung eines Tatbestandes aus dem Gebiete der öffentlichen Verwaltung geknüpft ist.“ Schröter, Gebühr, lk. 720.

¹⁴ „In allen diesen Fällen sind es also Tatbestände der freien Privatwirtschaft, an die sich die Steuerpflicht heftet. Der Gesetzgeber legt die Steuerpflicht grundsätzlich dem Bürger auf, der bei der Verwaltung seiner Privatangelegenheiten den Steuertatbestand erfüllt.“ Schröter, Gebühr, lk. 720.

¹⁵ „Steuer und Gebühr unterscheiden sich also durch die Natur des anspruchsbegründenden Tatbestandes. Während er bei dieser der öffent-

Teiselt poolt esitatakse eespool-kirjeldatud maksude kõrval viimastest kvalitatiivselt erinevat maksude liiki, millesse kuuluvad maksud esinevad tasuna kodanikule kasuks tulnud või tulevate avalikkude seadendite kasutamise eest, sageli isegi mõningate esemete müügi hinnana. Neid tasusid nimetatakse *t a s u m a k s u d e k s* ¹⁶. Tõepoolest pole säärane tasu mingi maks, vaid tavaline tulunduskäibes esinev vastutasu. Selliste tasumaksude näitena võiksime tuua ladumaksu, plankide maksu ja maksu tolliametnikkude komandeerimise, nende ületunnitööde ja muude teenete eest tolli alal, isikutunnistuseplankide eest võetavat maksu jne. ¹⁷. Need tasumaksud moodustavad vahelüli maksude (ülalkirjeldatud mõttes) ja riigi ettevõtete tulude vahel. Viimaste juures toimub tulude hankimine tavalisis või ebatavalisis, kuid siiski tulunduslikes liiklemistingimuis, vaatamata sellele, kas need ettevõtted evivad erilist monopoli ilmet, nagu näit. piiritusmonopol, post, telegraaf, telefon jne., või tavalise vabavõistluse ettevõtte ilmet tööstuse ja kaubanduse alal.

Säärased ettevõtted pole paratamatud lülid riigi administratiivses korralduses, vaid võivad loovutada omad ülesanded igal ajal eraettevõtetele. Mõne ettevõtte tulused, nagu näit. piiritusmonopoli tulud, on tahetud mõista mõnikord maksudena nende monopolistliku ilme pärast. Monopoli hind ei tee ettevõtte tuludest aga veel makse, sest monopoli hind, nii faktiline kui ka seaduslik, esineb õige sageli ka eraettevõtete alal, ilma et siin kellelgi mõttesse tuleks näha neis tuludes makse ¹⁸. Vahe riigi ettevõtete tulude ja ülaltähendatud tasumaksude vahel seisab olemuselt vaid selles, et kõnesolevate seadendite kasutamise või esemete müügi korraldamine kuulub administratiivorganitele, kes ei teotse tavaliste liiklemistingimuste kohaselt, vaid võimuorganitena neile seadusega pandud otseste ülesannete piires. Sel juhul, kui seaden-

lichen Verwaltung angehört, fällt er bei jener in den Bereich der Privatwirtschaft.“ Schröter, Gebühr, lk. 720.

¹⁶ Vt. Mirbt, Grundr., lk. 5.

¹⁷ Vt. ToS § 42; Isikut. ja liikum. seaduse § 12, RT 1930, 48, 308. Peale nende võib arvata tasumaksude liiki: tasu riikl. markscheideri poolt valmist. plaanide eest Mäesead. § 10 p. 3 põhjal, RT 1927, 30, I, 17; laevamõõtmise tasu, Laevade mõõtm. seaduse § 16 põhjal, RT 1924, 85/86, I, 66; tasu riigiasut. poolt eraisikutele maaplaanide, hindamise ja piiridokumentide valmistamise ja õigekstunnistamise eest samanimelise seaduse põhjal, RT 1927, 36, I, 29.

¹⁸ Seaduslik monopoli hind esineb meil näit. tuletikkude alal.

dite kasutamise või teenete, või esemete müügi korraldamine ei kuulu enam otseseid administratiivülesandeid täitvatele organitele, vaid mingitele segaloomulistele asutistele, ligineb tasumaks väga lähedale riigi ettevõtete tulule. Säärase juhuga on meil tegemist näit. Riikliku Katsekoja tasude puhul¹⁹.

Käesolevas teoses ei huvita meid ei tasumaksud ega ka riigi ettevõtete tulud. Seepärast ei peatu meie enam neil pikemalt. Meil oli tähtis vaid näidata, kus lõpevad maksud, viidates tasumaksudele kui maksutulude piirjoonele. Faktiliselt ei saa aga kunagi selgitada maksude piire ainult teoreetiliselt püstitatud üldiste põhimõtete abil. Siin tuleb veel arvestada positiivõiguslikku olustikku ja näidata selles konkreetselt kõik maksud, mis vastavad teoreetiliselt püstitatud mõistele. Vaatleme muidugi ainult riigimakse.

Ei ole mingit kahtlust, et tulumaks²⁰, ärimaks²¹, rahakapitalide maksud²², pärandusmaks²³, kinnistusmaks²⁴, tempelmaksud²⁵, kinnisvaramaks²⁶, sadamamaksud ja veeteede süven-

¹⁹ Vt. Riikliku Katsekoja seadus § 7, RT 1924, 49, I, 14.

²⁰ Vt. Tulumaksuseadus, RT 1920, 63/64, I, 184; m. RT 1922, 78, I, 43; RT 1923, 35, I, 32; RT 1924, 149, I, 94; RT 1930, 46, 288; RT 1932, 1, 2, II, 6, III; RT 1932, 29, 239.

²¹ Vt. Riigi ärimaksuseadus, VSK V k. 1914. a. väljaanne; m. t. VSKK — 1914, art. 2870; VSKK 1915, art. 149; VSKK 1916, art. 838 ja 963; RT 1918, 10; RT 1919, 16, I, 39; RT 1919, 110/111, I, 206; RT 1920, 53/54, I, 136; RT 1921, 35, I, 28; RT 1923, 44, I, 66; RT 1925, 199/200, I, 138; RT 1926, 2, I, 4, § 14 märkus; RT 1928, 44, 256; RT 1929, 30, 211; RT 1931, 90, 671; RT 1932, 1, 2, II, 4—5, VIII, IX; RT 1932, 29, 243; RT 1932, 31, 271, XVI. Vrd. RT 1924, 148, I, 90, § 29 ja RT 1925, 111/112, I, 69, §§ 28 ja 30.

²² Vt. Rahakapitalimaksude seadus, Ustav on prjamõh nalogah, VSK V k. 1914. a. väljaanne; m. VSKK 1915, art. 149; RT 1923, 150, I, 122; RT 1932, 31, 271, XIII.

²³ Vt. Pärandusmaksu seadus, RT 1920, 67/68, I, 199; m. RT 1922, 89, I, 65; RT 1923, 1/2, I, 5; RT 1931, 62, 496; RT 1932, 1, 2, II, 11, V; RT 1932, 31, 271, XIV; RT 1932, 84, 640.

²⁴ Vt. Ustavõ o pošlinah, gl. II, o krepostnõh pošlinah, VSK V k. 1914. a. väljaanne; m. s. seadus krepostimaksu kohta, RT 1920, 67/68, I, 198; RT 1932, 1, 2, II, 12, VI.

²⁵ Vt. Tempelmaksu seadus, RT 1928, 45, 262; m. RT 1932, 1, 2, II, 10, VII; RT 1932, 31, 271, XV; RT 1932, 88, 676.

²⁶ Vt. Linnades asuvalt kinnisvaradelt riigile võetava kinnisvaramaksu seadus, RT 1932, 91, 702.

duse maks²⁷, maapõuevarade uurimislubade maks²⁸, loteriimaks²⁹, advokaatide maks³⁰, maakleri ja notariaalraamatute maks (lõiv)³¹, mis esinevad meie positiivõiguslikus olustikus, kuuluvad eespool-määratud maksude liiki.

Samuti kuuluvad siia aktsiisimaksud, mille hulka tuleb arvata patendimaks, tubakamaks, paberossikestade maks, napside ja likööride maks, veinide maks, õllemaks, pärmimaks, tuletikumaks, bensiinimaks ja ka maiusainete maks³². Edasi märgime siiakuu-

²⁷ Vt. Sadamamaksude seadus, RT 1931, 18, 106. Veeteede süvendusmaksu seadus, RT 1925, 109/110, I, 66.

²⁸ Vt. Mäeseaduse § 25, RT 1927, 30, I, 17.

²⁹ Vt. Seadus loteriide kohta, §§ 10 ja 11, RT 1919, 53, I, 103.

³⁰ Vt. Utšreždenie sudebnõh ustanovlenii, VSK XVI k., 1. j., 1914. a. väljaanne, §§ 406⁹—406¹².

³¹ Vt. LS §§ 362—365, m. RT 1932, 86, 656; Notariaalseaduse m. s., RT 1932, 86, 655, § 29.

³² Vt. 1) Patendimaksu seadus, RT 1927, 115, I, 96; m. RT 1931, 112, 789.

2) a. Tubakamaksu kohta: Tubakamaksu seadus, RT 1920, 65/66, I, 194; m. RT 1931, 59, 457; RT 1931, 111, 784; (vrd. RT 1923, 150, I, 128, § 10, d; RT 1928, 104, 633, § 17, 3); AMMS §§ 6 ja 11, RT 1931, 111, 785. b. Paberossikestade maksu kohta: AktS, VSK V k., §§ 1057¹—1057³, 1057⁶—1057²⁷, 1057²⁹—1057³⁴; (vrd. RT 1928, 104, 633, § 17, 1). AMMS §§ 7 ja 12, RT 1931, 111, 785.

3) Napside ja likööride maksu kohta: a. Seadus napside ja likööride valmistamise ja müügi kohta, RT 1921, 81, I, 122; m. RT 1923, 150, I, 124; RT 1925, 197/198, I, 131. (Vrd. RT 1923, 150, I, 128, § 10, i; RT 1927, 50, I, 46, § 42; RT 1928, 104, 633, § 17, 7). b. AMMS § 2, RT 1931, 59, 458, ja § 9, RT 1928, 104, 633.

4) Veinide maksu kohta: Seadus marja- ja puuviljaveinide valmistamise ja müügi kohta, RT 1920, 145/146, I, 299; (vrd. RT 1923, 150, I, 128, § 10, e; RT 1927, 50, I, 46, § 42, 4; RT 1928, 104, 633, § 17, 4). AMMS § 3, RT 1931, 59, 458; VSKK 1915, art. 1623; §§ 25—28 ja 32.

5) Õllemaksu kohta: Seadus õlle valmistamise ja müügi kohta, RT 1921, 27, I, 24; (vrd. RT 1923, 150, I, 128, § 10, h; RT 1927, 50, I, 46, § 42, 5; RT 1928, 104, 623, § 17, 6). AMMS § 4 ja 10, RT 1928, 104, 633; AktS, VSK V k., §§ 124; VSKK 1915. a., art. 1604 — VI osa.

6) Pärmimaksu kohta: AktS, VSK V k., §§ 190, 193—199, 202—207, 410—413, 415—421, 508, 719—723. AMMS, §§ 5 ja 13, RT 1928, 104, 633.

7) Tuletikkude maksu kohta: Tuletikkude valmistamise ja müügi seadus, RT 1928, 38, 205; AMMS § 8, RT 1928, 104, 633.

8) Bensiinimaksu kohta: Bensiinimaksu seadus RT 1929, 3, 25; m. RT 1931, 109, 769. Bensiinimaksu kohta tuleb märkida, et see moodustab üht-

luvateks tollimaksu koos lisatollimaksuga³³. Kuid Tolliseaduse põhjal võetakse veel rida muid makse, mis kannavad küll maksu nimetust, kuid millest osa ei kuulu mõisteliselt maksude hulka. Peale eelnimetatute võib sisuliste tunnuste järgi arvata veel Tolliseadustikus nimetatud maksudest maksude alla laevasõidulubade maksu ja kantseleimaksu. Ladumaksu, kaupade tollimärkidega varustamise maksu, maksu tolliametnikkude komandeerimise ja ületunnitööde eest ning muude kulude tasuks ja plankide maksu ei saa arvata maksudeks, vaid tasumaksudeks. Maksudeks tuleb arvata terve rida lõivuloomulisi makse, nagu kantseleiakti lõiv³⁴; rahukogu kinnistusosakonna kantselei maks³⁵; leiutuspatentide, kaubamärkide, mustrite ja mudelite maks³⁶; raudteemaks³⁷; proovimaks³⁸; kaalude ja mõõtude õigekstunnistamise maks³⁹; siseministeeriumi perekonnaseisuaktide arhiivist antavate dokumentide maks⁴⁰; kodakondsusse astumise sooviavaldistelt võetav

lasi sihtmaksu, vt. Jõuvankrite ja bensiinimaksu jaotamise ja äratarvitamise seadus, RT 1929, 32, 237.

9) Maisainete maksu kohta: Maisainetemaksu seadus, RT 1932, 30, 259; m. RT 1933, 19, 134.

Aktiisimaksude suhtes tuleb veel märkida, et AMMS § 1 järgi võetakse aktiisimaksu ka piirituselt ja viinalt, kuid monopoli korra juures on see norm rakendatud vaid kadude puhul piiritustööstustes.

³³ Vt. Tolliseadustik, RT 1923, 45/46, I, 67; m. t. RT 1926, 35, I, 66; RT 1929, 34, 254; RT 1930, 48, 307; RT 1930, 54, 355; RT 1931, 18, 107; RT 1932, 1, 2, II, 9, X.

Tolli alal võetavate maksude ja tasumaksude loend vt. ToS § 42.

Tollipõhitariifide seadus, RT 1932, 22, 173—177; m. RT 1932, 92, 711; RT 1932, 93, 721—723; RT 1933, 33, 239; RT 1933, 90, 654—655; RT 1933, 96, 694; vrd. RT 1933, 65, 508.

³⁴ Vt. LS, VSK V k. 1914. a., gl. III o Kantselejarskoi aktovoi pošline, §§ 277—282; m. RT 1932, 86, 656, I.

³⁵ Vt. RT 1924, 67, I, 23; RT 1929, 71, 490; Положеніе о нотаріальной тѣсти, VSK XVI k., § 369² lisa.

³⁶ Vt. LS, VSK V k. 1914. a. väljaanne, §§ 366—377; m. RT 1921, 39, I, 29, § 34; RT 1924, 81/82, I, 44.

³⁷ Vt. LS, VSK V k. 1914. a. v.-a., §§ 385—390. Kaotatud riigi raudteede suhtes, RT 1924, 149, I, 98.

³⁸ Vt. LS, VSK V k. 1914. a. v.-a., §§ 391—397; m. RT 1920, 22/23, I, 89, II; RT 1920, 145/146, II, 301, II, III; vrd. ka Prooviseadus, RT 1924, 74, I, 37.

³⁹ Vt. RT 1925, 187/188, I, 105, IV.

⁴⁰ Vt. Perekonnaseisusead., RT 1925, 191/192, I, 110, § 20; määrus, RT 1930, 71, 491.

maks⁴¹; välispasside ja peatuslubade maksud⁴²; konsulaarmaksud⁴³; mitmesugused kohtumaksud⁴⁴.

Maksudeks osutuvad samuti mitmesugused s i h t m a k s u d, mida riik võtab kindlate riigikulude või muude, riigi huvides tarvilikkude kulutuste katteks. Siia võime arvata: 1) jõuvankrite ja teedekapitali maksud⁴⁵; riigi protsendimaksu tapaloomadelt⁴⁶; kanamunade sisse- ja väljaveo kontrolli erimaksu⁴⁷; lina ja lina-seemne hoiu- ja veokontrolli teostamise erimaksu⁴⁸; kartulite sisse- ja väljaveo kontrolli erimaksu⁴⁹; piimasaaduste väljaveo kontrolli erimaksu⁵⁰; puuvilja väljaveo kontrolli erimaksu⁵¹; 2) kultuurkapitali maksud⁵²; tuletõrje toetamise maksu⁵³; Eesti Punase Risti maksu raudteepileitilt⁵⁴.

⁴¹ Vt. Kodakondsusesse astumise sooviavalduste pealt võetava maksu seadus, RT 1925, 183/184, I, 94.

⁴² Vt. RT 1930, 48, 308, §§ 4, 23 ja 24.

⁴³ Vt. RT 1925, 195/196, I, 117; t. m. RT 1926, 32, I, 44; RT 1929, 14, 103; vrd. ka RT 1933, 97, 697, § 53.

⁴⁴ Vt. a) administratiivkohtu maksude suhtes RT 1932, 17, 127: 1) kohtulõiv (§ 36), kui see langeb riigile kaebuse täielikult rahuldamata jätmisel, 2) kantseleimaks, nagu tsiviilkohtuski, 3) revisjonimaks (§ 37), kui see langeb riigile kaebuse täielikult tagajärjeta jätmisel;

b) tsiviilkohtu maksud: 1) kautsjon, kui see langeb riigile kaebuse tagajärjeta jätmisel, TKS § 190 ja 800, m. RT 1932, 91, 695; 2) kohtulõiv, LS § 283, TKS §§ 200, 200⁴—200¹⁰, 841, 848, 848¹, 848², 849, 849¹, 850—853, 853¹—853⁸, 874, 879, 880; m. RT 1924, 81/82, I, 47; RT 1925, 57/58, I, 24; 3) kantseleimaks, TKS §§ 200⁵—200¹⁰, 842, 854, 856, 875, 879, 880; m. RT 1924, 81/82, I, 47;

c) kriminaalkohtumaksud: 1) kautsjon, kui see langeb riigile kaebuse tagajärjeta jätmisel, KKS §§ 177, 910 p²; m. RT 1924, 81/82, I, 47; RT 1927, 102, 76; RT 1932, 91, 695; 2) kantseleimaks, KKS §§ 199 ja 975; m. RT 1924, 81/82, I, 47; 3) eri-kohtumaks, RT 1925, 57/58, I, 24, III; 4) kohtulõiv, kui see langeb riigile, KKS §§ 46¹, 147¹, 303², 865¹; m. RT 1932, 91, 695, III.

⁴⁵ Vt. RT 1929, 30, 218, §§ 3—9; vrd. ka RT 1929, 32, 237; teedekapitali maksu kohta vt. RT 1930, 48, 309, § 30.

⁴⁶ Vt. RT 1920, 65/66, I, 195; õiendus, RT 1920, 75/76, I.

⁴⁷ Vt. RT 1931, 16, 97, § 4.

⁴⁸ Vt. RT 1931, 44, 331, § 8.

⁴⁹ Vt. RT 1926, 12, I, 15, § 5.

⁵⁰ Vt. RT 1925, 197/198, I, 127, § 5.

⁵¹ Vt. RT 1932, 61, 506, § 5.

⁵² Vt. RT 1925, 27/28, I, 4, §§ 5 ja 6; RT 1925, 109/110, I, 47, § 7;

AMMS m. s., RT 1931, 111, 785, II.

⁵³ Vt. RT 1932, 91, 699.

⁵⁴ Vt. RT 1931, 22, 128, § 21.

Sihtmaksude liikide hulka võiks arvata ka Raadio-ringhäälingu kasus-

Normistikku, mille põhisihiiks on eelkirjeldatud mõistele vastavate maksutulude hankimise korraldamine, nimetame maksundusõiguseks⁵⁵. Tähendatud põhisiht moodustab olulisema sideelemendi, mis liidab üksikuid makse korraldavad normid ühiseks maksundusõiguse normistikuks.

See sideelement õigustab meid rääkima küll maksundusõiguse normistikust, kuid veel mitte maksundusõiguse süsteemist. Teaduslik käsitlus eeldab aga mitte ainult normistikku, vaid ka normistikus avalduvat õigussüsteemi, vähemalt selle algmeid. On tõsi, et teaduslik käsitlus aitab kaasa õigussüsteemi kujundamisele, kuid ta saab seda ikkagi ainult tingimusel, et normistik ise annab selleks siduvaid põhimõtteid või sideelemente. Maksundusõiguses esinev üldine sideelement — põhisiht — ei ole küllaldane õigussüsteemi kujundamiseks. Õigussüsteemist võime rääkida täie õigusega alles siis, kui ühist ala määritlevas õigusnormide kogus valitseb üksikute õigusnormide vahel põhimõtete kokkukõla ja väline ning sisemine sihiline seos⁵⁶.

Väline sihiline seos avaldub õigusnormide ehitises ühise põhisihi kohaselt. Põhimõtete kokkukõla avaldub kõigepealt normides esinevate mõistete täsmalises ja vastuolustus ehitises ning edasi nende mõistete vastastikku täiendavas suhtumises. Sisemine sihiline seos avaldub õigusinstituutide koordinatsioonis ja normirakenduse meetoodiliselt ühtlases teostamises. Viimane on mõeldav vaid sel juhul, kui see rakendus kuulub ühtlaselt juhitud ja ühtlastel alustel teotsevale ametkonnale.

Maksundusõiguse normistik ei ole suutnud veel kujuneda üldulatuselt terviklikuks õigussüsteemiks eespool-püstitatud nõuete kohaselt. Seda pole võimaldanud tema lühike arenemisaeg.

Enne maailmasõda oli maksundusõiguse süsteemi areng enamikus maades algastmes, olgugi et muidu leidus makse kõigis mais. Maksundusõiguslikud normid olid äärmiselt katkendilised ning puu-

tamise maksu, vt. RT 1930, 24, 127, § 89; krediitasutiste inspektori ülalpidamiseks võetavat maksu, vt. RT 1932, 31, 273, § 105; elustapaloomade ja loomaliha alatise turu korraldamise maksu, vt. RT 1932, 2, 13, § 9, ja Eesti Punase Risti heaks võetavat lõbustusmaksu, vt. RT 1925, 109/110, I, 62.

⁵⁵ H. Blumenstein, *Steuerr.* I, lk. 17 j.; *Trotabas, Précis*, lk. 244 jj.

⁵⁶ Vrd. *Stammler, Theorie*, lk. 364 jj.; *Baumgarten, I*, lk. 344 jj.; *Ball, Steuerr. u. Priv.*, lk. 117 j.; *Binder, Philosophie des Rechts*, lk. 921 jj.

dulikud ja piirdusid peaaajalikult ainult maksu-kohustusvahekorra algelementide määritlusega. Säärase olukorra püsimumist võimaldas esijärjekorras maailmasõjajaelne maksuolmastikkude vähesus ja lihtsus. Maksuolmastikud olid valitud peaaajalikult tsiviilõiguse mõistete valdkonnast või nende lähikonnast, mis võimaldas katkendiliste maksundusõigusnormide sisustamist tsiviilõiguslikkude mõistete arvel. Paljudes maades ei kohastatud tsiviilõiguse mõisteid maksundusõiguslikkudele normidele, vaid otse ümberpöörult, otsiti võimalusi maksundusõiguslikkude normide kohastamiseks tsiviilõiguslikkudele mõistetele ja tsiviilõiguse süsteemile. Säärane katkendiline ja selliselt käsitletud normistik ei vastanud vähemalgi määral iseseisva õigussüsteemi suhtes eespool-seatud nõuetele. Eriti puudus maksundusnormistiku sihtide koordinatsioon ja põhimõtete kokkukõla, mille tõttu ei saanud loomulikult olla juttugi iseseisvast maksundusõiguse süsteemist. Tõupilisemat näidet arenemata maksundusnormistikuga maast esindas Šveits enne maailmasõda. Seal seisis mõnes osariigis kogu maksundusnormistik ainult ühes või paaris põhiseaduse artiklis, paljudes teistes aga üksikutes mõnerealistes seadustes⁵⁷.

Eelmainitud asjaolu kõrvale ei soodustanud maksundusõiguse süsteemi kujunemist maksundusnormide rakendamise ebamäärane jaotamine eraldatud administratiiv- ja kohtuasutiste vahel. Säärane olukord takistas põhimõtete kokkukõla arenemist maksundusnormides ning ühiste ja ühtlaste mõistete kujunemist. Iga eraldatud maksudeala piirides arenesid omad mõisted, nii et sageli loomult ühesisulised mõisted arenesid praksises vastassuundades ja tarviliku ning võimaliku ühtlase õigussüsteemi kujunemise asemel tekkis n. õ. õiguslik pilbastumine, mis oli sihitu, sageli ka sisutu. Selline olukord tuli eriti esile näit. Prantsusmaal, kus maksundusnormide rakendus oli jaotatud nelja eriaparaadi vahel, õiguskaitse aga kolme liiki kohtuasutiste — administratiiv-, tsiviil- ja kriminaalkohtute — vahel.

Maailmasõja järelduste survele muutus olukord tunduvalt. Kõigepealt sundis riigile tulude hankimise nõuete suurenemine

⁵⁷ „Eine eigentliche Steuergesetzgebung fehlte in gewissen Kantonen vollständig; in andern war sie höchst lückenhaft, so dass Anordnung, Bemessung und Veranlagung der Steuern in weitgehendem Masse dem behördlichen Ermessen überlassen waren.“ Blumenstein, Viertelj. IV, 3, lk. 341.

laiendama senikasustatud maksuolmastikkude sfääri, neid ümber kujundama ja täpsamalt määritlema. Seejuures ei kattunud need maksuolmastikud enam eraõiguse valdkonnas või selle lähikonnas esinevate mõistetega, vaid kujundasid neist osalt või täiesti sõltumatuid, iseseisvaid mõisteid⁵⁸. Selle asjaoluga kaasus paratamatu tarve loodud mõisteid ja nende toimivust ühtlustada ja kokkukõlastada. Maksupinge tõus tegi paratamatuks maksundusnormides esinevate mõistete loogiliselt täsmalise ülesehitamise, kuna maksustamise täpsa ning ühtlase teostamise vajadus kodanikkude suhtes sundis omalt poolt maksuseadusandlust korraldama ning arendama vormilist maksundusõigust. Täiendavalt teostus paljudes riiges ka maksundusõigust rakendavate asutiste ratsionaliseerimine maksuaparaadi täieliku või osalise ühendamise ning nende sisemise organisatsiooni ümberkujundamise teel. Nii sai Saksamaa 1919. aastal ühtlustatud maksuaparaadi ja iseseisvad maksukaebasutised; Tšehhoslovakkia, Austria, Itaalia ja Šveits korraldasid ümber oma maksu- ja maksukaebasutised; Prantsusmaal vähendati maksuadministratsioone ühendamise teel neljalt kolmele; Inglismaal nihkus maksustamise tegelik teostamine auametis seisvate kohalikkude komisjonääride käest riigi kutseametnikkude — maksuinspektorite ning osalt erikomisjonääride kätte⁵⁹.

Neis tingimustes paisunud maksundusõigusliku normistiku ühtlustamise ja süsteemi arendamise nõuetes teostati mitmes riigis maksundusõiguse kodifitseerimisi ühes või teises ulatuses, mida enne seda esines vaid erandlikel juhtudel⁶⁰. Säärase kodifitseeritud normistikuna avaldati Saksamaal 1920. aastal Reichsabgabenordnung, mis omas kehtivust riigimaksude alal. 1930. aastal pandi Reichsabgabenordnung kehtima ka osariikide ja omavalitsuste

⁵⁸ Vt. Ball, *Steuerr. u. Priv.*, eriti lk. 110 jj.; Lion, *Viertelj. I*, 1, lk. 132 jj.; Trotabas, *Précis*, lk. 245 jj.; Trotabas, *Essai*, lk. 205 jj.

⁵⁹ H. Bühler, *Lehrb.*, lk. 292 jj.; Girault, I, lk. 218 jj. ja Trotabas, *Précis*, lk. 272 jj.; Blumenstein, *Steuerr. II*, lk. 414 jj.; Jancke, *Viertelj. III*, 4, lk. 240 jj.

⁶⁰ Huvitava ja oma aja kohta tõesti täiusliku formaalse maksundusõiguse kodifikatsiooni moodustab Ungari avalikkude maksude valitsemise seadus aastast 1876; vt. Gesetzartikel XV vom Jahre 1876 über die Verwaltung der öffentlichen Steuern, *Ungarische Reichsgesetzsammlung für das Jahr 1876*. See seadus sisaldab 86 pikka paragraafi ja lahendab üldjoontes peaaegu kõik need küsimused, mida lahendavad meie MKS ja ASS.

tuvastatavate maksude kohta ning kohastati neile maksudele⁶¹. Hiljemini leidis Reichsabgabenordnung veel täiendamist ning kehtib praegu 1931. a. 22. mai redaktsioonis väiksemate muudatusetega. Tšehhoslovakkias kodifitseeriti 1927. aastal „otsemaksude“ ja tolliseadused, kavatsusega teostada lähemal ajal ka lõivuseaduste kodifikatsiooni ning selle järel asuda siis maksundusõiguse üldisele kodifitseerimisele⁶². Austrias korraldati uuesti „personaalmaksude“ seadustik. Ühtlustatud ja kodifitseeritud maksuseadustikke tekkis paljudes Šveitsi kantonites⁶⁴. Inglismaa kodifitseeris 1918. aastal oma segipaisatud tulumaksunormistiku nimega „The Income Tax Act“, mida hiljemini muudetud ja täiendatud ainult üksikutes osades⁶⁵. 1926. ja 1927. aastal kodifitseeriti Prantsusmaal laialipaisatud maksundusnormid üksikutesse seadustesse presidendi dekreetidega, milleks andis volituse 1926. a. 29. aprilli seadus⁶⁶.

Ka meie maksundusõiguse normistik pole jõudnud veel arenguastmele, mis lubaks rääkida terviklikult kujunenud maksun-

⁶¹ Vt. Reichsgesetzblatt I, 1930, nr. 47, Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930, Dritter Teil, Kap. IV.

⁶² Gesetz über die direkten Steuern vom 15. Juni 1927, SGV nr. 76; Das Zollgesetz vom 14. Juli 1927, SGV nr. 114.

Otsemaksude seaduse eelnõu valitsuse motiivide sissejuhatavas osas räägitakse üldise kodifikatsiooni kohta järgmist: „Die Steuerreform ist eine Kodifikation. Sie bedeutet eigentlich die erste Etappe in der Kodifikation des Finanzrechtes. Kommt es durch diesen Antrag zur einheitlichen Regelung der direkten Steuern, wird es sehr bald nach der Stabilisierung des Voranschlags und nach der definitiven Regelung der Bedeckung notwendig sein, auch die indirekten Steuern zu kodifizieren. Die Finanzverwaltung bereitet die Kodifikation der Gebühren, die Reform des Gefälligstrafrechtes vor, sie hat im Parlamente eine Zollordnung vorgelegt. Damit wird die Einkommenseite der Finanzwirtschaft kodiziert 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.“ Schranil, Das Gesetz, lk. 14.

⁶³ Personalsteuergesetz, Bundesgesetzblatt, nr. 307 — 1924.

⁶⁴ Näit. Genfi Loi sur les contributions publiques du 24 mars 1923, mida hiljemini muudetud ja mis eriti formaalse maksundusõiguse osas sai uue redaktsiooni 1928. aastal, siis eriti tähelepanu nõudev Ticino kantoni Legge die Procedura Tributaria del 5 ottobre 1920, mida hiljemini mitu korda muudetud ning 1928. aastal põhjalikult ümber töötatud.

⁶⁵ Vt. Cecil A. Newport, Income Tax Law and Practice, 1929, lk. 1.

⁶⁶ Vt. Guilhaot, Code de l'impôt sur le chiffre d'Affaires, Préface.

dušõiguse süsteemist. Meie maksundusõiguse normistiku arenemises puudusid samuti üldise süsteemi kujunemist soodustavad eeldused. Mitmesuguse päritoluga seadused, seadusandluse katkendlikkus vabariigi algaastail, ühtlustamata seaduste käsitus kolme sõltumatu maksudevalitsuse poolt ja peamiselt selguse puudumine maksuseaduste ühtlustamise tarbest ja sihtidest esinesid maksundusõiguse täisulatusliku süsteemi kiire kujunemise suurimate takistustena. Tegelikude paratamatuste ja Riigikohtu tege- luse survele algas alles hiljemini hoogsam süsteemilikkuse areng, alates üksikutest normigruppidest ja laienedes järk-järgult. Asutiste ja Riigikohtu tegelus sisustas vajalikud mõisted ja pretsiseeris nende toimivuse. Üsikutes seadustes esinevate mõistete vahel püüti arendada kokkukõla ja kõrvaldada vastuolud, mis mõjus kaasa üksikute õigusinstituutide kujunemisele. Ühtlustatud mak- sustamisasutiste ja maksukaebasutiste loomine ning Maksustamis- korralduse seaduse kehtimapanek laiendasid maksundusõiguse süsteemi arenemise eeldusi⁶⁷. Selle kõige järel on maksun- dusõiguse mõisted omandanud juba laiemas ulatuses teatava kokkukõla, maksundusõiguse instituudid koordineeritud ja normi- rakendus metoodiliselt ühtlase teostamise. Sellega on saavutatud maksundusõiguse süsteemi vajalik eelaste. Täielikult ligindamata senikujunenud süsteemile on praeguses seadusandlustehnilises seisukorras jäänud vaid normid, mis korraldavad sihtmakse, kohtumakse ja neid lõive, mille normide rakenduse ülesanne ei kuulu Maksudevalitsusele, vaid muudele valitsemisasutistele. See

⁶⁷ Maksudevalitsuste ühendamise ja maksuasutiste ühtlustamise tõu- keks oli riigikontrolör J. Z i m m e r m a n n i poolt 15. mail 1929. a. Vabariigi Valitsusele esitatud otsekoheste maksude ja aktsiisi ametkondade ümber- korraldamise kava, mis taotles maksuasutiste tööde ühtlustamist ja lihtsus- tamist ning sellega ka kulude kokkuhoidu. Selle kava koostamisest võtsid erilisel osa tolaeagne riigikontrolli rahanduseosakonna peakontrolör H. K u k k, kes hiljemini Maksudevalitsuse direktorina korraldas kava läbi- viimist. Kava võttis teostamisele majandusminister A. O i n a s. Maksude- valitsuste ühendamise ja maksuasutiste ühtlustamise teostas lõplikult majandusministriks tulnud J. Z i m m e r m a n n. Ühendamine teostati 1930. a. Vab. Val. ja ministeeriumide korraldamise seaduse vastava muutmise järel, vt. RT 1930, 2, 8. Ühtlasi algatati minister J. Z i m m e r m a n n i poolt ka MKS koostamine, mis teostati majandusministeeriumi ametkondades 1930. a. suvel. Kava viimisteldi hiljemini kodifikatsiooniosakonnas (kus sellega tege- les eriti nõunik S e l t e r) ja Riigikogu üldkomisjonis. Riigikogu võttis kava vastu seadusena 18. detsembril 1931. a., mis pandi kehtima 1. veebruarist 1932. Vt. RT 1932, 1, 1 ja 2; m. RT 1932, 31, 271; RT 1932, 91, 698.

seisukord ei ole tingitud muidugi mitte viimatinimetatud maksude põhiomadustest, vaid nende seadustehnilisest korraldusest. Nende maksude seadustehniline ümberkorraldamine muus maksundusnormistikus valitsevate põhimõtetega, seal esinevate mõistetega ja instituutidega kokkukõlastamise suunas võiks ligindada ka neid norme senikujunenud süsteemile. Selle ülesande teostamine ei ole üksnes võimalik, vaid ka vajalik Eesti maksundusõiguse süsteemi arendamiseks senikujunenud süsteemi sisekonstruktsiooni viimistlemise kõrval.

Peamise osa maksundusõiguslikus normistikus moodustavad m a k s u s e a d u s e d. Seaduse erilise tähenduse maksundusõiguse normistikus tingib ühelt poolt senise arengu sotsiaalpsühholoogiline baas, mis ei võimalda tavaõiguse süvenemist maksustamise alal, eriti kuivõrra see puudutaks maksukohustusvahekorra olulisi momente⁶⁸. Üksikutel juhtudel kaubanduslike tabade arvestamine maksustamisaluste arvutamistingimuste selgitamisel ei anna veel õigust rääkida tavaõiguse tähendusest maksundusõiguslikus normistikus. Teiselt poolt tingib maksuseaduste erilise tähenduse maksundusõiguslikus normistikus üldine konstitutsiooniline praksis, mis nõuab maksukohustuse rajamiseks eranditult seaduslikku alust, vaatamata sellele, kas see praksis on igas riigis seondatud konstitutsiooniliste aktidega⁶⁹.

Seaduse kõrval on m ä ä r u s teine tähtsam normiliik maksundusõiguses⁷⁰. Määrus on kindlalt subordineeritud seadusele ja võib tulla esile selle tõttu vaid kokkukõlas viimasega. Määrused *contra legem* on kõrvaldatud maksundusõigusest. Määrused *intra legem* on tavalisemad maksundusõiguse alal. Ainult üksikutes riikides esinevad ka *praeter legem* antud määrused, kuid sealgi selle kitsendusega, et nende määruste rakendus ei suurenda maksukohustuse määra või maksukohustuse piire. Maksuseadus ja määrus koos moodustavad maksundusõiguse olulisema normistiku.

⁶⁸ Vt. Meisel, Reform, lk. 18 j.; vrd. Bühler, Lehrb., lk. 32 jj.; vrd. Piip, Kaubandusõigus, lk. 23 j.; Merkl, Verwaltungs., lk. 104 jj.

⁶⁹ Vt. Hensel, Steuerr., lk. 12 j., 32 j.; Hensel, Viertelj. IV, 3, lk. 441 jj.; Schranil, Steueranspr., lk. 13 jj.; Merkl, Verwaltungs., lk. 100 jj.; Bühler, Lehrb., lk. 30 jj.

⁷⁰ Vt. Kliemann, Teooria, lk. 174 jj.; Merkl, Verwaltungs., lk. 119 jj. ja 177 jj.; Bühler, Lehrb., lk. 34 jj.; Kelsen, Hauptprobleme, lk. 558 jj.

Siia kuuluvaid küsimusi käsitleme üksikasjalisemalt järgnevates paragraafides.

Kuid maksuseaduse ja määruse tähendus maksundusõiguses ei tingi loomulikult seda, et maksundusõiguse normistiku süsteemis esineksid need normid ainukestena, kujundades mõisteid täiesti iseseisvalt, vähemagi sõltumiseta muudes õigusharudes esinevatest mõistetest. Õigustehnika praegusel arenguastmel on võimatu kujutella olukordi, et mingit õigusala määritlevad seadusnormid oleksid täielikult viimase mõisteni koondatud ühte seadusse või üksikutesse eriseadustesse. Säärase või säärase seaduste välja-töötamine oleks tõeliselt niivõrra keeruline ning raske ülesanne, mille teostamine oleks üldse väga küsitav. Pealegi oleks säärase normistiku korraldamise soovitavus küsitav ka mõtte-ökoonomia seisukohalt. Nimelt seonduvad õiguslikud mõisted paljude teiste õiguslike mõistete-ga, mis tulevad esile sageli hoopis teise õigusharu alal. On küsitav, kas on otstarbekohane kulutada lõp-mata palju mõttetööd ainult selleks, et selgitada ette mingi õigus-ala käsitlemisel vajalikud või sellest tingitud pidemõisted, kohas-tada need vastava seaduse põhisihile ja ridastada loogilises järjes-tuses sellesse seadusse. Pealegi, mitmes õigusharus esinevate analoogiliste mõistete mitmesugune defineering ja nende põhi-funktsioonide erinev määritelu sisustab need mõisted sageli eri-suguselt, mis killustab õiguse üldist struktuuri ja tingib mõistete asjatu harustamise. See kõik on ebasoovitav. Praegustes olu-kordades ei koondagi vastavat ala määritlevad eriseadused kõiki sellele alale omaseid või vajalikke mõisteid; sellepärast ei moo-dusta ka üksikut ala käsitlev eriseadus või eriseadused üksi vas-tava õigusala normide süsteemi. See süsteem haarab vajalikud pidemõisted või koguni terved normid ka v õ õ r a s t e s t seadus-test. Õigusliku mõiste fikseering mingis eriseaduses ei määra selle mõiste õigusliku funktsiooni üldist ulatust. Selle mõiste funktsioo-nid võivad lülistuda paljude õiguslike erisüsteemide sisus⁷¹. Võõraste õigusnormide rakendamine maksundusõiguse normide süsteemi kujundamisel toimub muidugi ainult juhtudel, mis korral-datud maksuseadustes endis või on tingitud võõraste seaduste või nende normide rakendussfääri ühtumisest maksundusnormide rakendussfääriga. Viimastel juhtudel on võõraste seadusnormide

⁷¹ Vt. Merkl, *Verwaltungsr.*, lk. 79; Baumgarten, I, lk. 195; Trota-bas, *Essai*, lk. 213 jj.; vrd. ka Kliimann, *Normitehnika*, lk. 3 jj.

rakendus maksundusõiguses tingitud viiteliselt, teistel juhtudel — funktsionaalselt. Missugused on ühed või teised normid, on võimalik selgitada ainult normistiku positiivse vaatlemise teel, mida teeme edaspidi.

Nii näeme, et maksundusõiguse normistiku süsteemi kujundamisel evivad tähendust maksuseadused ja määrused ning viiteliselt ja funktsionaalselt seondatud võõrad seadusnormid.

Kõik kirjeldatud õigusnormid osutuvad üldnormideks, mis loovad abstraktseid õigussuhteid normiadressaatide vahel. Üldnormide lõplik sisustamine toimub nende konkretiseerimise teel, milles avaldub normirakendus. See konkretiseerimine toimub administratiivsete aktide kaudu. Sellepärast tuleb maksundusõigusliku normisüsteemi vaatlemisel pühendada vajalikku tähelepanu ka administratiivaktidele.

Teiselt poolt tuleb panna tähele, et maksundusõiguse normide lõplikul sisustamisel evib väga suurt tähendust normikäsitus. Selle põhimõtted tõlgendamisel ja analoogiate kasutamisel võivad mõjustada ühes või teises suunas normide sisustamise ilmet nende rakendamisel. Sellepärast ei saa normistiku süsteemi vaatlemisel minna mööda ka neist küsimusist.

1. peatükk.

MAKSUSEADUSED JA MÄÄRUSED EESTI RIIGI- MAKSUNDUSÕIGUSE NORMISTIKUS.

§ 2. Maksuseaduste konstitutsioonilised alused.

Moodsad konstitutsioonid tunnevad põhilause, mille järgi kodanikke võib maksustada ainult seaduse põhjal. Ka meie PS § 83 ütleb: „Ühtegi avalikku maksu või koormatust ei või kellelegi peale panna muidu kui seaduse alusel“ ning § 77: „Oma-valitsusüksustel on õigus oma ülesannete täitmiseks maksusid võtta ja koormatusi peale panna seaduses kindlaksmääratud piirides ja korras.“ Need kaks PS normi määravad meie maksundusõiguse põhialused, mille järgi võib maksutulude hankimine nii riigi kui omavalitsuste heaks toimuda Eestis ainult seaduse alusel. Seadused, mis tulevad sel puhul kõne alla, on Riigikogu poolt PS § 52 korras antud seadused, kuna rahvahääletuse ja rahvaalgatuse teel ei saa otsustada maksuseadusi, nagu määrab PS § 34.

Nii on maksuseadused Riigikogu seadused. Maksuseaduste all mõistame neid seadusi, millede põhisihiks on riigile tulude hankimise korraldamine eraomanduses olevate varandus- või tuluosade rahalise ekvivalendi õiguspärase ülekandmise teel tulundushüvelise vastutasu eelduseta. Sellega eraldame isegi tasumakse korraldavad seadused maksuseaduste mõiste alt, mis võiks tunduda selle mõiste liigse kitsendusena.

Kuid süstemaatilise mõtlemise seisukohalt on paratamatu anda igale mõistele kindel ja loogiliselt põhjendatud piir. Ei ole mõeldav lugeda tasumakse korraldavaid seadusi maksuseadusteks, kui tasumakse ei saa lugeda maksudeks, nagu selgitasime eespool. Sellega ei laiene tasumaksude seadustele PS § 34 kitsendused.

Selle PS paragraafi tõlgendamisel on toodud esile kahtlusi maksuseaduse mõiste ulatuse kohta. Meie konstitutsiooniline praksis on poliitilistes huvides püüdnud laiendada tähendatud paragraafis esitatud maksuseaduste mõistet sääraselt, et laiendus ei haaraks mitte ainult tasumakse korraldavaid seadusi, vaid ka seadusi, mis moodustavad normatiivsed alused igasugustele riigi kuluaktidele.

Teoreetiliselt ei saa seda pidada kuidagi õigeks. Nende mõistete ühendamiseks puudub igasugune loogiline alus, sest nende nii sise- kui ka välistunnustes ei leidu mõisteliselt ühtlasi omadusi. Peale selle tuleb arvestada õiguse süsteemilikkuse nõuet, mis teeb paratamatuks, et PS tarvitab oma konstrueeringuis samu mõisteid, mida tarvitavad need õigusosalad, mille põhialuseid ta määrab. Ei oleks mõeldav, et PS looks oma nappides normides iseseisvalt õigusemõistete süsteemi ja seejuures säärase, mis ei seonduks üldiselt kujunenud õiguslikkude mõistetega. PS peab loogilise paratamatusega tarvitama samu mõisteid, mis kujunenud õiguslikus praksises. Põhiseadus määrab ainult nende mõistete rakenduse üldised piirid ja tingimused õiguse süsteemis. Kasustab PS mingit mõistet, siis tuleb kindlalt eeldada selle mõiste seondumist vastaval õigusosalal kujunenud mõistega. Ka maksu mõiste, mida kasustab PS, ei saa olla muu kui see, mis esineb maksundusõiguses üldiselt ⁷².

Edasilükkamatu riikliku vajaduse korral võib asendada maksuseadust Riigivanema dekreet. Dekreet on seadusjõuline üld-akt, mis loob õigusi ja kohuseid impersonaalselt, mainimata nimeiliselt indiviide ja kollektiive, kelle kohta ta käib ⁷³. Kuigi dekreeidi kehtejõu astendus vastab seadusandlusasutise legislatiivaktide omale, ei esine ta meie PS järgi siiski võrdsetes tingimustes seadustega ⁷⁴. Kõigepealt on püstitatud tingimus, et dekreedina võib kuulutada välja ainult seaduse-eelnõusid. Selle tingimuse kohaselt peab olema koostatud ja esitatud Riigikogule seatud korras seaduse-eelnõu. Teiseks peab dekreet vastama sisult täielikult seaduse-eelnõule. Ja lõpuks esineb dekreet ajutise üldaktina, mille kehtivuse lõpetamine on juba ette tingitud esitatud eelnõust. Riigikogu lõpetab dekreeidi kehtivuse kas sel teel, et ta esitatud

⁷² Vt. Vaabel, „Õigus“ 1927, nr. 7 ja 8.

⁷³ Vt. Kliimann, Teooria, lk. 165 jj.

⁷⁴ Vt. Kliimann, Konst. akte, lk. 19 jj.; Klement, Pol. 1934, 1, lk. 1 jj.

seaduse-eelnõu võtab vastu seadusena, sel või teisel kujul, või et ta tühistab dekreeidi. Riigivanem võib küll PS § 53 põhjal sel juhul Riigikogu poolt vastu võetud seaduse jätta välja kuulutamata, kuid ikkagi vaid seni, kuni Riigikogu nad võtnud vastu Riigivanema poolt koostatud muudatustega või kuni Riigikogu võtab vastu sama seaduse pärast järgmisi valimisi. Keeluõigusega Riigivanem pikendab ainult dekreeidi kehtivuse kestust, ei kõrvalda aga selle kehtivuse lõpetamise võimalust Riigikogu poolt. Juhtudel, mil Riigikogu tühistab dekreeidi, eitab tunnustatud doktriin Riigivanema keeluõigust⁷⁵. Oma kehteperioodi kestel on dekreet täiesti võrdne seadusega ning kõik see, mis arutluse käigus räägime maksuseadustest, omab tähendust ka vastavate dekreetide suhtes.

Kuigi PS eelnimetatud paragraafide sõnastusest on selge, et maksutulude hankimiseks on nõutav alusena seadus, mida riiklikude vajaduste korral võib asendada dekreet, pole sellega aga sugugi määratud, missugust nõutavat ulatust peab evima seaduse (või dekreeidi) sisu, mille alusel toimub maksutulude hankimine. See küsimus pole leidnud seni lõplikku lahendust ei teoreetiliselt ega ka konstitutsioonilises praksises. Seadusandluses kujunes PS §§ 83 ja 77 mõtte arendamine esialgu sääraseks, et riigimaksude alal leidsid määritelu seaduses kogu maksukohustusvahekorra konstruktsioon ja menetluskorra peamised alused, omavalitsuste maksude alal aga täpsamalt ainult maksukohustust tingivad asjaolud, selle kõrval mitte kõigil juhtumeil maksustamisalus, võimalikkude maksumäärade ülempiirid ja menetluskorra üldised alused.

Riigimaksude alal leidsid sellega määritelu seaduses maksukohustust tingivad asjaolud, mida nimetame maksuolmastikuks, maksukohuslane, maksustamisalus ja selle arvutuse viis, maksuäär, maksu tasumise kord ning menetluskorra alalt maksuasutiste õigused ja sellised kodanikkude formaalsed kohustused, mis kitsendavad või raskendavad kodaniku teotsemisvabadusi, nagu näit. keeld kaubelda või avada tööstusi erilise loata või erilisi tingimusi täitmata, esitada mitmesuguseid teateid maksustamise huvides jne. Säärane seisukoht ülalnimetatud paragraafide tõlgendamisel polnud muidugi teadlik, vaid õieti juhuslik. Et säärane praksis ei saanud evida teadlikku sihti, näitab juba see, et vastandlikult

⁷⁵ Vt. Kliimann, Konst. akte, lk. 20; Kliimann, Vetoõigus, 1934; Klesment, Pol. 1934, I, lk. 5 j.

eespool-nimetatud paragraafide sõnastusele osutus seaduse sisu ulatuse määrang riigimaksude puhul suuremaks kui omavalitsuste maksude juures, mis hiljemini leiti olevat hoopis teisiti. Säärane juhuslik seisukoht võimaldaski anda §§ 83 ja 77 tõlgendamisele uute poliitiliste nõuete esiletulekul pöördelise suuna. See pöörde-line suund algas Riigi eelarve tasakaalustamise, eramajanduse korraldamise ning tööpuuduse vastu võitlemise seadusega⁷⁶. Viimatinimetatud seaduse vastuvõtmine tingis küsimuse lahenda-mist teadlikult, millel loomulikult on oluline tähendus tulevikus. Sel juhul asetati küsimus juba otseselt: mil määral peab maksukohus-tusvahekord ja menetluskord olema konstitueeritud riigimaksude puhul seaduse enda poolt, et rahuldada Põhiseaduse § 83 nõuet. Riigikogu ja üldkomisjon asusid seisukohale, et Põhiseadus nõuab maksudega koormamiseks seaduslikku alust, mis ei pruugi määrata maksukohustusvahekorra üksikasju, vaid võib piirduda ainult üldise volituse andmisega maksude võtmiseks. Säärase seadus-liku alusena fikseeriti eelnimetatud seaduse §§ 4 ja 5. Need para-graafid annavad Vabariigi Valitsusele õiguse võtta makse, määra-tes osalt ainult maksuolmastikud ja maksukohuslased, trahteri-asutiste, klubide ja õllepoodide maksustamise puhuks koguni ainult maksukohuslased. Kõik muud vajalikud materiaaalõiguslikud nor-mid jäid Vabariigi Valitsuse määrata.

Ka formaalsed õigusnormid jäid Vabariigi Valitsuse määrata; § 6 säte ei kitsenda Vabariigi Valitsust selles. See paragraaf korraldab ainult, et Vabariigi Valitsuse poolt kehtima pandud maksu-korraldustele kohastatakse MKS sätted ja nende korralduste rikku-mistele selle seaduse §§ 146—149 esitatud trahvisätted. Ülal-toodud küsimuse lahendamisel lähtuti muu seas ka PS §§ 77 ja 83 võrdlusest, mille põhjal tuldi otsusele, et PS nõuab maksukohus-tusvahekorra täpsamat määramist ainult omavalitsuste maksude puhul, kuna riigimaksude juures on see nõue jäetud avaramaks⁷⁷.

⁷⁶ RT 1932, 92, 716.

⁷⁷ „Et Põhiseaduse järgi ei ole alust oletamiseks, et riigimaksude suhtes seadus peab sisaldama endas ka maksustamisviisi ja maksu suuruse, selgub peale muu ka sellest, et Põhiseaduse § 77 järgi, mis kõneleb oma-valitsuste heaks võetavatest maksudest, on otse öeldud, et omavalitsustel on õigus maksusid võtta ja koormatisi peale panna seaduses kindlaks mää-ratud piirides ja korras. Phs. § 83 kõneleb aga ainult, et — maksusid ei või peale panna muidu kui seaduse alusel.“ E n n o — K l e s m e n t, Erakor-ralised maksud, 1933, lk. 10.

Riigimaksude puhul arvati olevat küllalt seaduse üldisest volitusest maksu võtmiseks; omavalitsuste maksude puhul arvati aga nõutavaks veel täiendavate aluste määritlemine seaduse poolt. Missugused peaksid olema viimasel juhul need alused (seaduses määratud piirid ja kord), jäi ka seekord täpsamalt selgitamata. Täpsama selgituse leidis ainult § 83 nõuete ulatus ülaltähendatud kujul, kuid põhjendused selle seisukoha kasuks pole siiski veenvalt kindlad. PS § 83 kajastub kauge kaja rahvaesinduste võitluspäevilt oma tugeva vastase — valitsusvõimu kandja vastu. Selles paragraafis leidis toonitust nõue, et maksukohustusi ei või panna kodanikkudele rahvaesinduse teadmisetähtaegselt ja otsustamata. Et see nõue pole kaotanud elulikkust ka parlamentaarse valitsemisviisi juures, tohiks olla küllalt selge asjaolustki, et valitsusvõim seisab tänapäeval sageli üksikuid kihihuve taotlevate poliitiliste jõukoondiste käes, kellede tegevus ei kindlusta küllaldast erapoolestust ja ühtlust riiklikkude koormiste jaotamises, ning valitsusvõimu otsuste tegemise tehnika ei võimalda intervenueerida vajalikult küsimuste selgitamisel ja huvide kaitsel, nagu see võib toimuda rahvaesinduses. Seejuures on maksustamisküsimused meie aja teravamaid küsimusi, kus riik ja omavalitsusühikud tungivad kõige sagedamini ja kõige tunduvamalt kodaniku eluavaldustesse ja majanduslikesse eluvõimalusisse. Maksustamine võib kergesti halvata individualistlik-kapitalistliku majanduskorra olemuselt ettekirjutatud kodaniku elu ja majandusliku hüveolu eest isikliku vastutuse kandmise tingimusi ja võimalusi.

Maksustamise otsustamine rahvaesinduse poolt on eriti tähtsimaades, kus eelarve ei sanktsioneerita formaalselt maksutulude hankimist aastast aastasse. Neis mais ei evi eelarve maksutulude hankimise normatiivse alusena mingit õiguslikku efekti. Maksuseaduste kehtivus on tingitud seal omast õigusjõust. Eelarve kujutab ainult maksutulude arvatava laekumise kalkultatsioone. Maksuseaduste rakendumine toimub küsimata, kes eelarve sisaldab vastava maksutulu kalkultatsioone või mitte. Säärastes maades, kellede hulka kuulub ka Eesti, ei jääks rahvaesindusele vähematki võimalust mõjustada maksutulude hankimise suuna ja korra arendamist, kui maksukohustusvahekorra elementide määramine kuuluks valitsusvõimule. Seepärast on ülimalt nõutav, et maksukohustusvahekorra korraldavate õigusnormide määramine kuuluks rahvaesindusele.

Kui siit läheme edasi õiguslike kaalutluste juurde, siis tõusetub küsimus, kas § 83 sisalduva normi õiguslik tulemus ei suundugi kirjeldatud õiguspoliitilise sihi taotlemisele. Küsime, mis tähendab õiguslikult väljendus: „Ühtegi avalikku maksu ei või kellelegi peale panna muidu kui seaduse alusel“? Maks on rahasumma, mida maksukohuslane on kohustatud maksma avalikule võimule seadusest järgneva maksukohustusvahekorra tulemusena. Maksu tasumine eeldab maksukohustusvahekorra olemasolu. Õiguslikult ei saa meie ka seepärast rääkida maksust, ilma et meie ei räägiks maksukohustusvahekorrast. Kui räägime „maksu pealepanemisest“ kellelegi, siis peame mõtlema sel puhul normistiku püstitamisest, milles abstraktselt määratud asjaolude konkreetne esiletulek majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis tingib maksukohustuse tekkimise määratud maksukohuslase puhul, järelikult — vastav normistik peab määritlema ühelt poolt maksuolmastiku ja maksukohuslase ning teiselt poolt, et saavutada kohustussumma suurust, maksustamisaluse ja maksumäära. Sellega on siis ka määratud kõik olulisemad maksukohustusvahekorra alused. Tahaksime sellelt seisukohalt mõista PS § 83 väljendatud normi, siis võiksime mõista seda ainult nii, et üksnes seadus võib määrata maksukohustusvahekorra alused ⁷⁸.

See seisukoht ühtub oma õiguspoliitilistes tulemustes ülal kirjeldatud nõudega. See seisukoht on muu seas tunnustatud kõigi maade konstitutsioonilises praksises, kus jälgitakse õigusriigi ideaalide rakendamist maksustamise alal ⁷⁹.

Maksukorraldused tuginevad neis mais seadustele kogu oma konstruktsiooni ulatuses. Tavaliselt leiavad määritletu seaduses kõik maksukohustusvahekorra alused ning kodanikke koormavad formaalsed kohustused. Esimeste hulka tuleb lugeda, nagu näidatud juba eespool, maksuolmastikku, maksukohuslast, maksustamisalust ja maksumäära. Formaalseiks kohustusiks, millede määritletu toimub tavaliselt seaduses, on säärased kohustused, mis kitsendavad kodaniku teotsemisvabadusi, kirjutavad ette talle teatavaid teotsemisi või määravad maksuasutiste õigusi, millede teostamine eeldab kodaniku koormamist kohustega või tema teotsemis-

⁷⁸ Teisiti vt. Enno — Klement, Erakorralised maksud, lk. 10.

⁷⁹ Vt. kirjutiste sari „Die Steuergleichheit vor dem Gesetz“, Viertelj. IV, 3; Schranil, Steueranspr.; Trotabas, Précis, lk. 230 jj.

vabaduste kitsendamist. Selles suunas tuleb süvendada ka meie konstitutsioonilist praksist nii § 83 kui ka § 77 käsitlemisel.

On päris selge, et kui riigimaksude puhul tuleb nõuda maksukohustusvahekorra aluste määramist seaduse poolt, siis samavõrra kohuslik on see omavalitsuste maksude puhul. Selle nõude täitmist omavalitsuste maksude puhul kindlustab eriti veel § 77 sõnastus, mille järgi „omavalitsusüksustel on õigus... maksusid võtta seaduses kindlaksmääratud piirides ja korras“. Väljendus „seaduses kindlaksmääratud piirides“ kriipsutab veel rohkem alla kui § 83 sõnastus, et ainult seadusega saab määrata maksukohustusvahekorra aluseid ka omavalitsuste heaks võetavate maksude puhul. Väljendus „seaduses kindlaksmääratud korras“ juhib mõttekäigu menetluskorra määrangu tingimuste juurde, toonitades siin eriti seaduse vormi. Praegune konstitutsiooniline praksis, mille järgi paljude omavalitsuste maksude puhul jäid maksukohustusvahekorra alused omavalitsuste esinduskogude määrata, ei tohiks mingil kaalutlusel olla õigustatud.

Sellelt seisukohalt ei saa pidada õigustatuks meie praksises süvenenud nähtusi, et ka üksikute riigimaksude puhul toimub maksutariifi, s. o. maksumäärade määramine valitsusvõimude või mingite segakomisjonide poolt. Nii näit. jätab seadus sadamamaksude tariifi määramise Tariifinõukogule, erilisele segakomisjonile. Tariifinõukogu on asutatud riigi liiklemisettevõtete, nagu raudteede, posti jne. tariifide määramiseks ja kujutab mingit juhtivat organit nende ettevõtete alal. Maksutariifide määramise jätkamine säärasele komisjonile on PS mõtte ja õiguspoliitiliste nõuete kohaselt lubamatu. Sirgjoonelise õiguspoliitika nõuetes tuleks kaotada igasugused võimalused maksumäärade määramiseks säärase komisjonide kui ka üldse valitsusasutiste poolt.

Koos käsitledava küsimusega tõusetub veel küsimus, kas PS lubab määrata maksuolmastikkudeks asjaolusid, mis on tulnud esile või täitunud juba enne maksuseaduse jõustumist ning kas seaduse põhjal tekkinud maksukohustusvahekorras võib hilisem seadus määrata mõningaid muudatusi? Sellele küsimusele tuleks vastata jaatavalt.

Maksuseaduste põhisihiks on eraomanduslike tulu- ja varandusosade rahalise ekvivalendi ülekandmine riiklikule omamisele tulundushüvelise vastutasu eelduseta. Seejuures on põhitingimuseks muidugi endastmõistetav asjaolu, et ülekandmisele kuuluv

tulu või varandus on olemas realselt ning et selle üle kandmine on võimalik. On tõsiasi, et uuema aja maksundusõigus on püüdnud valida maksuolmastikke sääraselt, et neist selguks ühtlasi ka eeltähendatud põhitingimuse olemasolu. Kuid see pole sugugi oluline maksukohustusvahekorra konstruktsioonile, vaid ainult soovitatav.

Maksuolmastiku küsimus esineb ja võib leida otsustamist täiesti lahus eeltähendatud põhitingimuse olemasolu küsimusest. Maksuolmastiku vahetu juriidiline tähendus seisab ikka ainult selles, et ta esineb maksukohustuse tekkimise tingimusena. Maksuseadusandja võib lahendada maksuvõime küsimuse, mille üheks eelduseks on ülaltähendatud põhitingimus, mitmesuguste asjaolude ja nähtuste varal ning selle tulemuse jätta väljendamata maksukohustust tingivate asjaolude määramisel. Sel juhul on täiesti ükskõik, missugustesse ajalistesse tingimustesse on asetatud maksuolmastik. See võib kuuluda väga hästi minevikus juba esiletulnud asjaolude valdkonda. Maksukohustuse täitmine toimub aga ikka olevikus, peale seaduse jõustumist ning selle täitmise põhitingimuse olemasolu on täiesti sõltumatu maksuolmastikust. Seepärast on maksuseaduse tagasiulatuv jõud selles mõttes täiesti lubatav. See seisukoht leiab tunnustust maksundusõigusteadlastelt, kuid tingimusel, et maksukohustuse täitmise põhitingimus lahendatakse iseseisvalt ja lahus maksuolmastiku määramisest, siiski aga sellele eelnevalt⁸⁰. Igal juhul peab säärane maksu-

⁸⁰ „Alcune leggi colpiscono fatti avvenuti e rapporti e condizioni giuridiche sorte anteriormente alla loro promulgazione. Contrariamente alle opinioni, che si manifestano a questo riguardo, si può ammettere che ciò sia legittimo, poichè i fatti o i rapporti giuridici perfezionati sotto la precedente legislazione possono essere indici di una capacità contributiva contemporanea alla nuova legge d'imposta... Teoricamente dunque, è possibile di concepire l'imposizione di una manifestazione anteriore alla legge d'imposta. Praticamente il problema è da risolversi caso per caso prudentemente con la conoscenza della situazione dei fatti.“ Griziotti, Studi, lk. 73/74.

„D'autre part, et abstraction faite du statut objectif du contribuable, on peut se demander si la loi fiscale ne peut pas atteindre directement, comme toute autre loi, des faits antérieures à sa promulgation.

On cite à cet égard comme exemple-type la loi du 29 décembre 1920, qui a autorisé la Ville de Paris à percevoir certaines taxes „à partir du 1-er janvier 1920“. On convient d'ailleurs que, juridiquement, cette disposition est correcte, car „le Parlement peut parfaitement établir des impôts à raison de faits passés. Il ne touche à aucune situation juridique individuelle.“ Cette opinion doit être d'autant plus sûrement admise qu'elle est, en droit fiscal, de pratique courante.“ Trotaas, Précis, lk. 268.

seaduse tagasiulatav jõud olema otseselt väljendatud seaduses endas. Kahtluste puhul tuleb eitada tagasiulatava jõu olemasolu.

Samuti ühtlane seisukord valitseb maksundusõigusteadlaste peres juba tekkinud maksukohustusvahekorra muutmise asjus hilisemate seaduste poolt. Täiesti selge on küsimus sel juhul, kui hilisemast seadusest tingitud muudatus kergendab maksukohuslase seisukorda. Sellega loobub riik osalt oma nõudmistest ning säärased juhud on õigustatud igasugustes tingimustes. Kuid ka juhtumil, kus muutmine toimub maksukohuslase kahjuks, ei keela teadus ega praksis õigustust seadusandlusele sääraste muudatuste määramiseks. Tekkinud maksukohustusvahekord ei omista maksukohuslasele subjektiivseid õigusi, millede muutmine osutuks meie aja õiguspõhimõtete rikkumiseks. Seadus määritleb maksukohustuse. Riikliku nõudeõiguse teostamisel talitab maksuasutis temale seaduses selleks määratud teotsemise kohustuste piirides. Õiguslik on ainult seaduses määratud kohustusmäära nõudmine ja seaduses selleks määratud sätete kohaselt. Need kohustused on siduvad mõlemale poolele muutmiseni. On seadus, millest tuletusid tähendatud kohustused, muudetud, siis muutub vastavalt sellele ka nii maksukohuslase õiguslik seisund kui ka maksuasutise teotsemiskohustus. Maksukohuslasel on alati õigus nõuda, et maksuasutis jääks oma teotsemisel seaduse määriluste piiridesse. Kuid maksukohuslasel pole, loomulikult, mingit õigust nõuda, et seadusega kord määratud seisukord jääks püsima tema kasuks muutmatult, sest maksukohustus moodustab osa üldisist avalikest kohustusist, millede täitmise nõudmiseks ei ole riiklikul võimul mingisuguseid takistusi⁸¹. See muutmine on mõeldav isegi juhul, kui maksukohustuse ulatus on määratud juba maksustamiskorraldises, s. o.

„Es ist für uns heute keine Frage mehr, dass Steuergesetze rückwirkend erlassen werden können, soweit dem nicht ausdrückliche Bestimmungen entgegenstehen. Wir haben nur danach zu fragen, ob und inwieweit die Gesetze Rückwirkung haben wollen und bejahendenfalls, was dies bedeutet.

Die allgemeine Auffassung geht nun dahin, dass eine eigentliche Rückwirkung, d. h. die Erfassung von Tatbeständen, die vor Inkrafttreten eines Gesetzes vollendet wurden, durch dieses nur anzunehmen ist, wenn sie ausdrücklich angeordnet ist; diese Meinung schliessen auch wir uns an.“ Bühler, Lehrb., lk. 58/59.

⁸¹ „Die allgemeinen Untertanenpflichten (Wehrpflicht, Steuerpflicht, polizeiliche Pflichten) hat jeder Bürger zu erfüllen, an den sich der Befehl des Gesetzes richtet. Der Staat macht sich auf diese Weise die allgemeine Gehorsamspflicht der Bürger zu Nutze.“ Fleiner, Institutionen, lk. 155.

vastavas administratiivses aktis. Maksustamiskorraldistena esinevad administratiivsed aktid kannavad deklaratiivset ilmet, s. o. nad ei loo õigusvahekorda akti adressaadi ja riigi vahel, vaid ainult konstateerivad siduvalt seadusest järgneva vahekorra ja selle tulemused⁸². Säärane administratiivne akt jagab täiel määral selle seaduse saatust, mille rakendamiseks oli ta määratud. Kord jõustunud, tuleb maksustamisotsus küll täita tema adressaadi poolt. Kuid uus seadus kohustab maksuasutist muutma eelmise akti ja väljama selle asemel uue, mis vastaks muudetud seadusest järgneva õigusvahekorra sisule.

Maksuolmastikkude määramine asjaoludest, mis tulnud esile enne seaduse kehtimahakkamist, ei määra sellega seaduse kehtivuse algust, vaid ainult maksuolmastiku ilmet kehtiva seaduse puhul. Maksuseaduse kehtivuse alguse suhtes omavad tähendust üldised konstitutsioonilised sätted. Meie PS § 54 järgi ei hakka kehtima ükski seadus välja kuulutamata. Väljakuulutatult omandab maksuseadus kehtivuse ajast, mis määratud seaduses endas, või kui seal see aeg määramata, siis kümnendal päeval peale avaldamist „Riigi Teatajas“. Kandku maksuolmastik mistahes ilmet, maksukohustusvahekord riigi ja maksukohuslase vahel algab ainult seaduse kehtimahakkamise järel. Koos sellega tekivad ka mitmesugused muud kohustised, mis esinevad ammundusmenetluse käigus.

Seaduste kehtimahakkamise suhtes tuleb märkida veel seda erandit, mille on toonud esile meie konstitutsiooniline praksis, ilma et sellele leiduks otsest pidepunkti PS sätetes. See erand seisab tollitariifi seaduse-eelnõu kehtimapanekus Vabariigi Valitsuse poolt ühel ajal eelnõu esitamisega Riigikogule. Tollitariifide ootamatu ja kiire kehtimapanek on vajalik võimaliku kaubandusliku spekulatsiooni takistamise huvides. Riigikogu paneb seaduse kehtima tagantjärele samast ajast, millest hakkas kehtima Vabariigi Valitsuse otsusega kehtima pandud tariif. Seadusliku aluse sääraseks tollitariifide kehtimapanemiseks moodustas Riigikogu poolt antud Tollitariifide maksmapaneku seadus⁸³. Selle seaduse jõussejäämine ja kirjeldatud konstitutsioonilise praksise kestmine ei ole tarvilik pärast PS muutmist. Kehtimajäämine ei ole soovitatav eriti seepärast, et selle praksise põhiseaduspärasus on vaieldav

⁸² Vt. Hennritt, Grundl., lk. 275 j.; Trotabas, Précis, lk. 267.

⁸³ RT 1924, 81/82, I, 43; m. RT 1933, 57, 447.

ülalesitatud kaalutlustel. Nimetatud praksis moodustas endast dekreedioiguse hädaabinõu ja võib seepärast jääda ära, kui on võimalik taotella sama sihti Riigivanema dekreediga, milleks annab võimaluse PS § 60 p. 12. Tollitariifide seaduse-eelnõu kehtimapanek dekreediga tuleb tunnistada edasilükkamatuks riiklikuks vajaduseks, mis loob eelduse dekreedioiguse kasutamiseks isegi neil juhtudel, kus Riigikogu on tööl. Selle kasuks räägib ka ülalkirjeldatud senine konstitutsiooniline praksis, mis ei piira samuti Vabariigi Valitsuse õiguse teostamise aega.

Maksuseaduste kehtivuse lõppemine toimub ühtlaselt teiste seaduste kehtivuse lõppemisega tavaliste konstitutsiooniliste sätete kohaselt. Seejuures tuleb panna tähele vaid seda, et seaduse kehtivuse lõppemise korral tuleb täita kõik tekkinud kohustused, kui seadus ise ei määra teisiti. Nende kohustuste suhtes kehtivad edasi kõik kaotatud seaduse sätted, nii materiaalse kui ka formaalse ilmega. Selles avaldub maksuseaduste järelmõju.

Maksuseaduste muutmiste puhul tuleb panna tähele, et muudatuste kehtivuse algus erineb selle järgi, kas muudetud on materiaalne või formaalne norm. Materiaalne norm hakkab kehtima vaid pärast muudatuse kehtimahakkamist tekkivate kohustuste suhtes, kui seadus ise otseselt ei määra teisiti. See seisukoht on võrdne kõigiks juhtudeks, nii siis, kui muudetud norm kergendab edaspidiseks maksukohuslaste koormust, kui ka siis, kui ta seda raskendab. Mõlemal juhul on tegemist juba omandatud õigustega, mille muutmine ei ole õiguskorra kindluse seisukohalt õiguspoliitiliselt õige. Koormuse raskendamisel käiks muutmine maksukohuslase, kergendamisel riigi omandatud õiguste vastu, mida ei saa lubada muidu kui seaduse otsese korralduse põhjal. Formaalne norm hakkab kehtima aga kõikide kohustuste suhtes, sest need kuuluvad menetluskorda määritlevate normide hulka, mis ei puuduta maksukohustuse sisu. See seisukoht, mida ei ole väljendatud kuski seadusandluses, vaid esineb õigusteadusliku postulaadina, on maksundusõigusteadlaste poolt üldiselt tunnustatud⁸⁴.

Käesoleva paragraafi piirides ei saa mööda ka riigivõimu territoriaalse ulatuse tähenduse vaatlemisest, kuivõrra see puudutab maksuseaduste sisustamise piire.

Vaadeldes seda küsimust, peame võtma arvesse üldise lähtepunkti, mille järgi riik võib käsitseda oma võimu ikka ainult sellel

⁸⁴ Vt. B ü h l e r, Lehrb., lk. 31 j.

territooriumil, millele ulatub ta võim⁸⁵. Ka maksukohustusvahekorra olemasolu on mõeldav ikka ainult siis, kui selle täitmise kindlustamiseks on riigivõimul kasustada vahendeid. Küsimuse tuum seisabki selles, millal on riigivõimul võimalik kindlustada maksukohustusvahekorra täitmist. Maksukohustusvahekorra täitmine on kindlustatud kõigepealt sel juhul, kui maksukohustust tingivad asjaolud tulevad esile riigi territooriumil⁸⁶. Sel juhul on pidepunktiks, mille kaudu saavutatakse maksukohustusvahekorra allutamine riigivõimule, maksuolmastik, seega maksukohustusvahekorra objektiivne külg⁸⁷.

Selle pidepunkti kasustamine maksukohustusvahekorra korraldamisel esineb peaaegu kõikide maade seadusandlustes. Ka meie maksuseadusandluses on see pidepunkt domineeriva tähendusega. Maksuseadused seonduvad maksukohustusvahekordade tekkimise maksuolmastiku esiletuleku kohaga, küsimata sellest, kas maksukohuslane, kelle suhtes olmastik tingib maksukohustuse tekkimise, ise asub sama riigi territooriumil ja allub sellega personaalselt riigivõimule või mitte. Säärane olukord on võimalik selle tõttu, et maksukohustuse täitmise kindlustamist võimaldab sel juhul riigi territooriumil asetsev majanduslik substraat, mille sfäärides esineb maksuolmastik.

Kuid see objektiivne pidepunkt ei ole loomulikult ainuvõimalik maksukohustusvahekordade korraldamisel. Ei tohi unustada, et maksukohustusvahekord on ikkagi õigussuhe kahe normi-adressaadi vahel. Seepärast on võimalik allutada maksukohustusvahekord riigivõimule ka maksukohuslase isiku kaudu⁸⁸. Maksukohuslane allub personaalselt riigivõimule siis, kui ta asub riigi territooriumil. Säärase personaalse pidepunkti olemasolul on täiesti ükskõik, kas maksuolmastik avaldub riigi territooriumil või väljaspool seda. Seadus võib määrata sel juhul maksuolmastikuks ka asjaolusid, mis avalduvad väljaspool riigi piire. Maksukohus-

⁸⁵ „C'est une règle fondamentale du droit public que le territoire doit être tenue, en principe, pour la limite des compétences de l'Etat. Par application de cette règle, la loi fiscale doit s'appliquer au territoire de l'Etat seulement, et à tout ce territoire.“ Trotabas, Précis, lk. 254.

⁸⁶ Vt. Trotabas, Précis, lk. 257 j.; Pilon, Principes, lk. 34 jj.; Merk, Steuerschuldr., lk. 12 jj.

⁸⁷ Vrd. pidemõistet, Piip, Rahvusvahelise õiguse süsteem, lk. 215; Weiss, Manuel, lk. 353 jj.

⁸⁸ Vt. Trotabas, Précis, lk. 261; Merk, Steuerschuldr., lk. 15 j.

lase asumine riigi territooriumil kindlustab maksukohustuse täitmise. Personaalne pidepunkt maksukohustusvahekorra korraldamisel esineb meie ajal väga sageli. Ka meie seadustes tuleb see esile. Näit. maksustatakse meil pärandusmaksuga isikuid, kes pärandi omandanud välismaalt, samuti kuuluvad maksustamisele Eesti aktsiaseltsid ka tulude põhjal, mis on saadud välismaadel asetsevatest tuluallikatest.

Kokkuvõttes võime seepärast öelda, et maksukohustusvahekorra korraldamine maksuseadustes peab toimuma mingi pidepunkti alusel, mille kaudu saab allutada maksukohustusvahekorda riigi võimule. Selleks pidepunktiks võib olla maksuolmastik, kui see avaldub, või maksukohuslane, kui see asub riigi territooriumil.

Lõppeks otsime vastust PS sätetest veel küsimusele, m a k s u s t a m i s k o m p e t e n t s i jaotusest riigi ja omavalitsuste vahel.

Selle küsimuse lahendamisel tuleme jälle PS §§ 77 ja 83 juurde. Need paragraafid ja nende alusel arenenud konstitutsiooniline praksis ei piiritle maksustamiskompetentsi riigi ja omavalitsuste vahel, vaid jätavad selle küsimuse täiesti lahtiseks. Seega jääb seadusandjale õigus määrata konkreetselt maksustamiskompetents riigi ja omavalitsuste vahel. Selle kompetentsi jaotamises pole konstitutsiooniline praksis kujundanud seni kindlaid seisukohti. Maksustamiskompetentsi jaotamises oleksid mõeldavad neli võimalust⁸⁹. Kõigepealt oleks mõeldav, et riik kui ka omavalitsus omaksid iseseisvaid maksutulusid, mille juures see tulude eristamine toimuks kas maksuolmastikkude läbi või jälle ühe ja sama olmastiku puhul eristatud maksustamisalusega. Teiseks oleks mõeldav võimalus, et riik võimaldab omavalitsustele saada lisamakse oma maksude kõrval ja saab ise lisamakse omavalitsuste maksude kõrval. Kolmanda võimaluse moodustaks võimalus, kui riik annab osa oma maksutulusid omavalitsustele. Neljanda võimaluse puhul annaks omavalitsus riigile osa oma maksutuludest. Meie konstitutsiooniline praksis on püsinud segasüsteemil, mille juures ei tule üldse käsitlemisele viimane juhtum. Kolm esimest võimalust leiavad aga ühteaegu kasustamist. Selle järgi on meie omavalitsused õigustatud võtma iseseisvaid makse, saama lisamakse riigimaksudele ja tuluosasid riigimaksudest. Ükski neist võimalustest ei oma aga domineerivat tähendust.

⁸⁹ Vt. Schranil, *Steuerspr.*, lk. 37 jj.

§ 3. Materiaalsed ja formaalsed õigusnormid maksuseadustes.

Nagu nägime eespool, on maksundusõiguse areng õigus-süsteemiks kujunemise suunas toimunud vaid hilisematel aegadel. Veel hiljem on teaduslik mõte asunud selle õigusala läbitöötamisele ja teadusliku süsteemi arendamisele, mis oleks olnud juhiseks maksuseadusandlusele maksuseaduste ehituse kujundamisel. See juhis on väga tarvilik, sest maksuõigussuhted omavad õige deli-kaatset ilmet, mille nõuetekohane seadustehniline korraldamine on väga keerukas. Ei oma aga seadusandlus küllalt täpsust ja vaja-likku ammündavust, siis tekivad maksuseaduste rakendamisel tõsi-sed raskused. Vaatleme lühidalt, missugused küsimused seab maksuseaduste ehitisele õigustehnika.

Maksuseadus peab kokkukõlastama maksundusõiguse nor-mistiku põhisihiga — korraldada eraomanduses olevate tulu- või varandusosade rahalise ekvivalendi ülekandmist tulundushüvelise vastutasu eelduseta. Maksuseadus kui keskkuju maksundus-õiguslikus normistikus omab meie aja õiguspõhimõtete kohaselt ülesannet luua sellele ülekandele seaduslik alus. See seaduslik alus peab looma kohustusvahekorra kahe normiadressaadi vahel, mille põhjal õigustusadressaat on õigustatud nõudma ja kohustus-adressaat kohustatud teostama seda rahalist ülekannet, mis seadus on määranud kohustusvahekorra materiaalseks sisuks⁹⁰. Sellega on õigustusadressaadile omistatud nõudeõigus, kohustusadressaa-dile — kohustus ja vastutus nõude täitmiseks. Õigustusadressaati, kelleks osutub riigimaksundusõiguses riik, nimetame m a k s u - n õ u d j a k s, kohustusadressaati — m a k s u k o h u s l a s e k s.

Kohustusvahekorra loomise otstarbel peab seadus määrama hüpoteetiliselt ja abstraktselt maksukohuslase, kohustuse tekkimise ja täitmise tingimused ja kohustuse sisu. Seaduses tuleb määrata ka maksunõudja, kuid see määritlemine on alati konkreetne, sest selleks võivad olla ainult riik või territoriaalsed, kutselised, per-

⁹⁰ „Schuldverhältnis ist eine rechtliche Beziehung zwischen zwei Per-sonen, der zufolge der eine Teil (Gläubiger) befugt ist, vom anderen Teil (Schuldner) eine Leistung zu verlangen. In diese Rechtsfigur lässt sich auch die steuerrechtliche Grundbeziehung mühelos einordnen. Sie besteht in dem Recht des Staates, von einer Person eben jene Leistung zu verlangen, die wir als „Steuer“ bezeichnen.“ H e n s e l, Steuerr., lk. 42.

sonaalsed ja usulised omavalitsused. Maksunõudja järgi tuleb otsustada, kas maks tuleb arvata riigi või mõne omavalitsuse maksuks. See osutub raskeks neil juhtumel, kui maksutulud ei ole määratud ühele, vaid mitmele võimuorganile. Neil juhtumel tuleb arvestada maksu kuuluvuse määramisel seda, kellele kuuluvad maksutulu osad otseselt, kellele edasiantuna. Ainult esimene tunnus määrab maksu kuuluvuse. Tarbe korral tuleb arvestada täiendavalt ka muid asjaolusid, eriti kompetentsi menetluskorra alal.

Veidi raskem ülesanne on maksukohuslase määritlemine. Maksukohuslane on see, kes on kohustatud täitma maksusumma ülekande ja kellelt toimub sundsissenõudmine juhtumil, kui kohustust ei täideta vabatahtlikult⁹¹. Kohustuse mittetäitmise korral ei järgne sundsissenõudmine muidugi tingimata ainult maksukohuslaselt. Sundsissenõudmine võib toimuda ka hoopis kolmandatelt isikutelt, kelledele seadus omistab sellekohase kohustuse. Kolmandat isikut, kes seaduses määratud tingimustel peab täitma maksukohustuse maksukohuslase eest ja kellelt võib toimuda sundsissenõudmine, nimetatakse maksundusõiguses *v a s t u t a j a k s*⁹². Seadus saavutab sellega maksukohustusvahekorra personaalse külje laiendamise kohustuse täitmise kindlustamise huvides. Maksukohuslase määriteluga seaduses tuleb seepärast määrata ühtlasi ka vastutaja maksu tasumise eest ja selle vastutuse tingimused.

Maksukohuslase kui ka vastutaja võib seadus määritella kas otseselt või kaudselt, näidates viimasel juhul need kohustuse pides-tamist tingivad momendid, mis lasevad määrata kohuslase⁹³.

⁹¹ Vt. Hensel, *Stuerr.*, lk. 44 j. ja 48 jj.

⁹² Vt. Hensel, *Stuerr.*, lk. 52 jj.; Schneider, *Das Abgabengewaltv.*, lk. 51 jj.; Schranil, *Schuld und Haftung*, lk. 164 jj.; vrd. ka Merk, *Steuerschuldr.*, lk. 77 jj., ja Bühler, *Lehrb.*, lk. 204 jj. ja 226 jj.

⁹³ „Im erstbezeichneten Falle geht das Gesetz von der Person des Steuerschuldners aus. Es grenzt zunächst den Kreis der Personen, die der Besteuerung unterworfen werden sollen, d. h. der steuerpflichtigen Personen, ab und bestimmt dann die Verhältnisse oder Tatsachen, mit Rücksicht auf die sie besteuert werden, d. h. den Entstehungsstatbestand des Steuerschuldverhältnisses.“

„In den übrigen Fällen dagegen bestimmen die Abgabengesetze zunächst den Entstehungsgrund der Steuerschuld, d. h. die wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen oder Verhältnisse, an die sie die Begründung des

Kaugemaks piiriteluks tuleb määrata veel need isikud, kes seaduse vastavate mõistete kohaselt alluksid küll maksukohustusele, kuid keda seadusandja personaalseil eeldusel tahab vabastada sellest kohustusest. Sääraseid vabastusi nimetatakse **personaalseiks vabastusiks**.

Olulisima momendi maksukohustusvahekorra konstrueerimise moodustab nende asjaolude püstitamine ja üksikasjaline määritelu, millede konkreetne esiletulek ühiskondlikes avaldusis tingib maksukohustuse tekkimise. Neid seadusnormis abstraktselt püstitatud asjaolusid nimetame maksuolmastikeks⁹⁴. Maksuolmastikena esinevad meie aja seadusandlustes mitmesugused majanduslikud, ühiskondlikud ning õiguslikud avaldised, nagu näit. tulu saamine määratud ajavahemikus, teotsemine äri alal, kinnisvara valdamine, pärimine, ametliku esitise esitamine ametiasutisele jne.

Maksuolmastiku piiritelu suundub kõigepealt selle olmastiku enda tunnuste määritlusele ning siis neid tunnuseid täpsustavate ajaliste ning ruumiliste momentide määritlusele. Erilist ilmet kannab sel puhul kohustuse tekkimise momendi määritlemine⁹⁵. Määritelles maksuolmastiku, peab seadus määrama ühtlasi ka need erandid, millal ei teki maksukohustust, olgugi et tuleb esile maksuolmastik. Neid erandeid nimetame **materiaalseiks erandeks**. Nende erandite kõrval määravad olmastiku ilmet veel **muundused**. Muundused võivad seista kõigepealt selles, et olmastik on seondatud täiendavate tingimustega, mis esinevad kas negatiivselt, tingides maksukohustuse lõppemise, kuigi olmastik on tulnud esile, või positiivselt, tingides maksukohustuse jõustumise, mis vahepeal ei olnud selle tingimuse tõttu jõus, olgugi et olmastik oli tulnud esile juba varemini⁹⁶. Teiseks võib olmastiku muundus

Steuerschuldverhältnisses knüpfen, und erst im Anschlusse daran die Person des Steuerschuldners im Hinblick auf seine besondere Beziehung zu diesem Entstehungsgrund.“ Merk, Steuerschuldr., lk. 31/32. Vt. ka Hensel, lk. 44.

⁹⁴ „Als Steuertatbestand bezeichnen wir die Gesamtheit der in den materiellen Steuerrechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkreten Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen eintreten sollen.“ Hensel, Steuerr., lk. 43; vt. ka Merk, Steuerschuldr., lk. 35 jj.

⁹⁵ Vt. Merk, Steuerschuldr., lk. 38.

⁹⁶ Vt. Merk, Steuerschuldr., lk. 57 jj.

esineda selles, et ta jõustumine on ajatatud⁹⁷. Maksuolmastik ise võib omalt loomult olla säärane, mis oma konkreetseis avaldusis kannab mingit liigiilmet, mis sellisena esineb püsiva kestusega ja mille piiritelu on võimalik mitte nende nähtuste endi individualiseerimise teel, vaid mõningate pidemõistete alusel. Nii näit. on äriettevõtte pidamine, tulusaamine, kinnisvara valdamine jne. kestvad nähtused, millede vahetu individualiseerimine maksuolmastikuna on võimatu. Siin tuleb maksuolmastiku individualiseerimiseks tarvitada pidemõistena ajaväldet või momenti. Suhteliselt selle nähtuse endaga kui ka maksukohuslasega on seesugused maksuolmastikud kestva või perioodilise ilmega, mis pärast säärase olmastikuga makse nimetatakse *p e r i o o d i l i s t e k s m a k s u d e k s*. Teine liik olmastikke on omalt loomult aga säärase, mis juba oma avalduses esinevad individualiseerituina ning seetõttu ei vaja individualiseerimiseks enam vajalikke pidemõisteid. Nii näit. pärandi avanemine, dokumendi kinnistamine, mingi palve esitamine ametiasutisele jne., mis esinevad maksuolmastikkudena, omavad sellist ilmet. Sääraseid maksuolmastikud on omalt laadilt üksiknähtused; üksiknähtusteks nad jäävad ka suhteliselt vastavate maksukohuslastega. Seepärast nimetatakse makse, mis omavad säärast olmastikku, *ü h e k o r d s e t e k s m a k s u d e k s*. Ka viimaste mak- sude puhul omavad tähtsust mõningad tähtajad, kuid need täht- ajad ei ole vajalikud maksuolmastiku individualiseerimiseks, vaid muude õiguslikkude asjaolude määritlemiseks, nagu näit. maksu- kohustuste tekkimise määramiseks, mis ei pruugi sugugi ühtuda maksuolmastiku esiletuleku momendiga jne.

Meie aja tähtsamaks maksupoliitiliseks nõudeks on maksus- tamise ühtlus. Maksustamise ühtluse all mõistame materiaalsest vaatepunktist säärast maksustamist, kus maksuolmastik haarab kõik võrdsed juhud, ja kus kõik võrdsed juhud järeldavad võrdse maksukoormuse. Maksustamise ühtluse saavutamiseks tuleb maksuolmastik kujundada nii, et võrdsetel juhtudel ei jääks või- malusi põikuda maksukohustusest. See on aga väga raske saavu- tada, sest maksuolmastik peab abstraherima suure hulga elulisi nähtusi, millede täppis haaramine olmastiku redaktsiooniga võib sageli vääratada. Juhtumeid, mis jäävad maksuolmastiku redakt- sioonist haaramata, olgugi et nad sisult võrduvad nende juhtumi-

⁹⁷ Vt. M e r k, Steuerschuldr., lk. 60 jj.

tega, mis on kaetud maksuolmastikuga, nimetatakse maksu-
põikeks⁹⁸. Maksupõike juhtumeil on võimalik põikuda maksu-
kohustusest ilma et põikuja rikuks seadust, sest maksuolmastik ei
määra neiks juhtumeiks üldse maksukohustust, olgugi et seaduse
mõtte kohaselt ka neil juhtumeil peaks esinema maksukohustus.

Nii rikub maksupõike võimalus maksustamise ühtluse ilmet.
Et sellest hoiduda, peab seadus maksuolmastiku püstitamisel
arvestama juba ette maksupõike võimalust ja otsima teid sellest
hoidumiseks. Seadusandlused ongi otsinud selleks vahendeid.
Esimese vahendina on tavaliselt eelistatud kõrvalolmastik-
kude püstitamist, milledena esitatakse sääraseid asjaolusid, mis
iseendast ei ühti maksuolmastiku endaga, kuid mis teed käies saa-
vutatakse samu tulemusi, nagu võiks saavutada seda teed käies,
mida haarab maksuolmastik. Kuid praegusaja keeruliste maksu-
olmastikkude ja hulgaliste maksude juures on raske näha ette kõiki
võimalikke maksupõigete juhtumeid, et neid siis muuta seaduse
redaktsiooni järgi kõrvalolmastikeks. Võitlus maksupõike vastu sel
teel ei anna täielisi tulemusi, sest ta jätab siiski vabaks võimalusi
maksudest põikumiseks. Seepärast esineb uuemates seadusand-
lustes üldisi klauseleid maksupõigete takistamiseks. Tüüpilisemal
kujul esineb säärane üldklausel Saksa AO-s, kus § 10 määrab, et
eraõiguslike sätete vormi ja kujundamisvõimaluste kasustamine
maksust põikumise sihiga ei kõrvalda maksukohustuse tekkimist⁹⁹.
Kui säärane eraõiguslike sätete kasustamine on leidnud aset,
siis loetakse maksukohustus tekkinuks, nagu oleks olmastik tõeli-
selt tulnud esile. Säärasteks juhtumeiks loeb seadus juhtumeid,
kus majanduslikus teotsemises ei kasustata tavalisi teid, mis
teevad paratamatuks maksukohustuse tekkimise, vaid ebatavalisi
teid, mis viivad samale sihile umbes võrdsete tulemustega, kuid
ilma et tekiks maksukohustust¹⁰⁰.

⁹⁸ Saksa keeles „Steuerumgehung“; vt Hensel, *Steuerr.*, lk. 75 jj.;
Hensel, *Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung*, 1923; Ball,
Steuerr. u. Privatr., lk. 130 jj.; Bühler, *Lehrb.*, lk. 113 jj.

⁹⁹ AO §10. „Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmög-
lichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen
oder gemindert werden.“

Liegt ein Missbrauch vor, so sind die getroffenen Massnahmen für
die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie
bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen ange-
messenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.“

¹⁰⁰ Vt. Becker, *AO*, lk. 65 jj.; v. Pistorius, *Steuerr. I*, lk. 103 jj.;
Bühler, *Lehrb.*, lk. 116 jj.

Meie maksuseadused ei tunne üldist maksupõike takistamise klauselit. Maksupõigete takistamiseks on maksuolmastikud maksude alal, kus see põikumine eriti võimalik, korraldatud nii, et need haaravad ka lisanähtused, millede kaudu teostuks põikumine. Nii näiteks loeb Tubakamaksu seadus tubakasaadusteks ka tubaka aseainetest valmistatud saadused, bensiinimaksu puhul loeb seadus maksukohustust tingivateks ka bensiini aseainetena jõuvankrite mootorite kütteks kasustatavad segud. Mitmes seaduses on jäetud maksust põikumise takistamiseks majandusministrile õigus täiendada olmastiku loendit või määrata olmastiku lähemaid tunnuseid. Nii näit. annab Maiusainete maksu seadus majandusministrile õiguse tunnistada maiusaineteks saadusi, mille valmistamisel on tarvitatud peamiselt suhkrut, mett, kakaod, puuvilja, marju, mandleid, pähkleid ja muid loomulikke või kunstlikke maitseaineid, ning ühtlasi määrata juba seaduses määrateldud maiusainete lähemaid tunnuseid. Samuti õigustab Bensiinimaksu seadus teedeministrit määrama kokkuleppel majandusministriga maksustamisele kuuluvate ainete lähemad tunnused.

Iga maks evib eriilmelist maksuolmastikku, mis määrab maksu iseloomu. Üksikud maksuolmastikud evivad siiski mõningaid ühiseid jooni, mis võimaldab maksuolmastikku kasustada maksude õigusliku klassifikatsiooni alusena. Maksuolmastikkude ühisjoonte alusel võime eristada maksude gruppi, millede juures olmastiku määramisel omavad tähendust vajalikkude pidemõistena isik ja valdusmomendid. Siia kuuluvad praegustest riigimaksudest tulumaks, ärimaksud ja rahakapitalide maksud. Tulu saamine, äripidamise ja ärikasu saamine, rahakapitalide tulude või eri jooksva arve omamine eeldab isikut, kelle valdusõigused annavad võimaluse vastavate mõistete pretsiseerimiseks või konkretiseerimiseks. Neid makse nimetatakse seepärast valdusmaksudeks¹⁰¹. Teise grupi makse moodustavad maksud, millede olmastikena esinevad mitmesugused õigusliku liiklemise üksiknähtused, esinegu need sündmustena, toimingutena või tehingutena. Siia kuuluvad meie maksusüsteemist pändusmaks, kinnistusmaks, tempelmaksud, maapõuevarade uurimislubade maks ja loteriimaks. Neid makse nimetatakse liiklemismaksudeks¹⁰². Kol-

¹⁰¹ Vt. Hensel, Steuerr., lk. 59 j.

¹⁰² Vt. Hensel, Steuerr., lk. 58 j.

manda grupi makse moodustavad aktsiisimaksud, millede olmastikeks on seaduses määratud asjade ja ainete valmistamine või nende ainete käibesse laskmine. Iseseisva grupi kujundavad tollimaksud, millede olmastikeks on seaduses määratud asjade ja ainete üle tollipiiri sisse- või väljavedu¹⁰³. Viimase liigi makse moodustavad lõivud, millede omadused kirjeldatud ja mis loendatud juba eespool. Muidugi esineb ka makse, mis kannavad segaiseloomu või mida ei saa allutada ühelegi kirjeldatud liigi mõistele. Viimaste hulka kuuluvad meil näit. sadamamaksud, vee- teede süvendusmaks ja mõned teised. Sääraseid erandeid peab arvestama igasugune maksude õiguslik klassifikatsioon.

Määritelnud maksukohuslasega ja maksuolmastikuga seonduvad küsimused, peab maksuseadus määritlema maksukohustuse sisu. Sel otstarbel peab seadus määritlema ülekandmiseks kohusliku rahasumma — maksusumma. Maksusumma määramine võib toimuda sel teel, et seadus määrab otseselt mingi summa, mille ülekandmise ta teeb kohuslikuks maksuolmastiku esiletuleku puhul. Nii näiteks toimib seadus kodakondsusmaksu puhul. Kuid need on lihtsad juhtumid. Paljudel juhtumeil on maksusumma tuletamine korraldatud seaduses palju keerukamalt. Nimelt määritleb seadus kõigepealt aluse, mille põhjal toimub maksusumma arvutamine. Seda alust nimetatakse maksustamisaluseks. Maksustamisaluse võib olla määriteldud kindla asjaoluna, mille määramiseks pole vaja enam mingeid erilisi operatsioone. Nii näit. on maksustamisaluseks tollimaksude alal brutokaal või esemete arv, põhiarimaksu puhul — seaduses piiritletud äriettevõtte liik, tempelmaksu tariifi I osa järgi dokumendiühik, mille mõiste aluseks on seaduses määriteldud poogen jne.

Kuid paljudel juhtumeil on maksustamisaluse ise keeruka arvutamise tulemus, nagu näit. tulumaksu, kasuprotsendimaksu ja puhaskasumaksu puhul. Siin peab seadus määritlema maksustamisaluse eelaluse, millest lähtub arvutamine, ja siis arvutusviisi, mis teel saavutatakse maksustamisaluse. Määritelles maksustamisalust, jaotavad seadused selle sageli üksikutesse osadesse, nagu näiteks tulumaksu puhul, kus esimene 1000 krooni moodustab esimese osa, teine 1000 krooni — teise osa jne. Neid

¹⁰³ Vt. Hensel, Steuerr., lk. 58.



maksustamisaluse osi nimetatakse maksuühikuteks¹⁰⁴. Siit edasi võib maksuseadus, et saavutada maksusummat, määrata mingi kindla summa, mille ülekandmise teeb ta kohuslikuks, arvates kas kogu maksustamisaluselt või maksuühikult, nagu näiteks tempelmaksu tariifi I osas tähendatud juhtumel või tollimaksu puhul. Kindla summa asemel võib esineda ka mingi protsentarv, nagu näit. tulumaksu ja kasuprotsendimaksu puhul. Sääraseid kindlaid summasid või protsentarve nimetatakse maksu määradeks. Maksusumma saame neil juhtumel, korrutades maksustamisalust või maksuühikut vastava määraga ning viimasel juh tumil arvates kokku vastavad tulemused.

Kirjeldatud küsimuste määriteluga on ka saavutatud maksukohustusvahekorra sisu määrang. Sellega jääb vaid veel määrata kohustuse täitmise tingimused. Siia kuuluvad kohustuse täitmise aeg, koht ning kord. Viimane juhtum ei ole moodsas maksundusõiguses sugugi lihtne. Lihtne on see vaid siis, kui maks tuleb tasuta sularahas. Sageli teostatakse tasumine aga ka eriliste maksu märkidega, nagu näit. tempelmaksu ja paljude aktsiisimaksude puhul. Sääraste maksu märkide kasutamise kord on sageli väga keeruline.

Täiendavalt öeldule tuleb määritella veel sissenõudmise kord, kui maksusummat ei tasuta vabatahtlikult, sel juh tumil eriti veel sissenõudmise pööramise kord vastutajate vastu, edasi tasumise kergendused soodustuse teel, nagu tasumise pikendamine ja ajatamine ning ka maksusumma kustutamine või vähendamine. Lõpuks peavad leidma lahenduse maksu sissenõudmise aegumise küsimused.

Määritelles kõik eelkirjeldatud küsimused, on määratud sellega ka avaliku võimu maksunõude õigus ning sellele vastav kohustus. Sellega on täielikult määriteldud maksukohustuse sisuline külg. Seepärast nimetataksegi neid norme, mis määritlevad kirjeldatud küsimusi, materiaalseteks maksundusõiguslikkudeks normideks.

Kirjeldatud õigusnormide eristust materiaalseks õigusnormideks tunnustab enamik maksundusõigusteadlasi, arvestades seejuures eriti asjaolu, et õiguse rakenduse seisukohalt on sellel eris-

¹⁰⁴ Saksa keeles „Steuereinheit“; vt. Hensel, Steuerr., lk. 45.

tusel suur tähendus, sest et materiaalseid õigusnorme tuleb sageli käsitleda hoopis teisiti kui formaalseid õigusnorme.

Materiaalsete maksundusõiguslike normide eristust tunnustab kõigepealt Šveitsi parim maksundusõigusteadlane prof. Blumenstein.

Materiaalse maksundusõiguse alla arwab Blumenstein normid, mis konstitueerivad maksuõigussuhte¹⁰⁵. Maksuõigussuhtena mõistab ta säärast õigussuhet, mille järgi avalikud võimuorganid on seaduse põhjal õigustatud nõudma ja riigivõimule alluv subjekt on kohustatud täitma riigi kasuks vastutatu eelduseta mingi kindla rahalise toimumise¹⁰⁶.

Maksuõigussuhte konstruktsioonis eristab Blumenstein kolme suguseid momente: subjektiivseid, objektiivseid ja konstitutiivseid. Esimeste alla arwab ta õigusvahekorra normeeringu maksuõigussuhte subjektide vahel, samuti ka nende subjektide määrangu, kes vastutavad koos maksukohuslasega või selle kõrval maksukohustuse täitmise eest¹⁰⁷. Objektiivsete momentide alla arwab Blumenstein maksukohustuse sisulise külje normeeringu. Siin omavad tähendust kõigepealt need esemed või asjaolud, milledega seondub maksukohustuse tekkimine, siis maksustamisalus ja lõpuks maksuäär¹⁰⁸. Konstitutiivsete momentide alla arwab Blumenstein nende asjaolude määrangu, mis tingivad maksukohustuse jõustumise ning selle realiseerimise¹⁰⁹.

Kõiki neid kirjeldatud momente määritlevad normid arwab Blumenstein materiaalsesse maksundusõigusse. Nende momentide määritletu pretsiseerib kõigekülgselt maksuõigussuhte, luues aluse riigi nõudeõigusele ja maksukohustusele.

Professor Ottomar Bühler asub maksundusõiguse liigitamisel materiaalseks ja formaalseks samal seisukohal¹¹⁰. Tema arvates moodustab maksukohustus maksundusõiguses materiaalse momenti, millega kattub maksu põhisiht. Maksukohustus evib juriidiliselt kolme külge, nimelt: tekkimist, sisu ja lõppemist. Neid

¹⁰⁵ Vt. Blumenstein, *Steuerr.* I, lk. 17.

¹⁰⁶ Vt. Blumenstein, *Steuerr.* I, lk. 14 jj.

¹⁰⁷ Vt. Blumenstein, *Steuerr.* I, lk. 28 jj.

¹⁰⁸ Vt. Blumenstein, *Steuerr.* I, lk. 167 jj.

¹⁰⁹ Vt. Blumenstein, *Steuerr.* I, lk. 287 jj.

¹¹⁰ Vt. Bühler, *Lehrb.*, lk. 95 jj.

kolme külge määritlev normistik moodustabki materiaalse maksundusõiguse ¹¹¹.

Ka enamik teisi tuntumaid maksundusõigusteadlasi võtab omaks materiaalse õigusnormistiku eristuse, nagu näit. Mirbt, Ball, von Pistorius jt., olgugi mitte täpsalt sama ulatusega ¹¹². Kuid ka need õpetlased, kes ei tarvita säärast jaotust otseselt, asuvad sisult siiski peaaegu samal seisukohal. Nii näit. tabab prof. Albert Henseli jaotus maksukohustusvahekorda korraldavaks ja maksuvalitsemisõiguse normistikuks sisult sama, mida leiame Bühlerigi jaotuses ¹¹³. Sest sisult piirdub maksukohustusvahekord samaga, mis Bühler luges materiaalseks maksundusõiguseks.

Vaatamata sellele, et maksundusõiguse materiaalne normistik suundub võimuvahekorra põhimõttele tugineva avalikõigusliku kohustusvahekorra loomisele, sarnaneb selle vahekorra üldine õiguslik ilme siiski tsiviilõigusliku obligatsiooni ilmega. Maksukohustusvahekord kujutab samuti õigussuhet kahe normiadressaadi vahel, kelledest üks — kohustusadressaat — on kohustatud teostama teise — õigustusadressaadi — kasuks mingi rahalise väärtusega toimingu. Ka maksukohustusvahekorras esinevad lahutamatu sisuosina kohustus ja vastutus ¹¹⁴. Arvatud välja kohustusvahekorra tekkimise tingimused, on maksukohustusvahekorra formaalne konstruktsioon ligikaudu sama mis tsiviilõigusliku obligatsiooni formaalne konstruktsioon. Erinemine algab alles sealt, kus algavad obligatsiooni konstruktsiooni sisulised küsimused.

Maksukohustusvahekorda iseloomustab kõigepealt tahtemomendi puudumine selle vahekorra tekkimises ning selle muundamises. Tsiviilõigusliku obligatsiooni tekkimises moodustab tahtemoment lahutamatu olulise osa. Ainult delikti esiletulekust tingitud obligatsiooni puhul ei esine tahtemoment obligatsiooni loova tegurina, olgugi et ta ei puudu täielikult ka siin — selle

¹¹¹ „Wir haben dem materiellen Steuerrecht zuzuweisen jedenfalls die Rechtssätze, die die materielle Steuerleistungspflicht hinsichtlich ihrer Entstehung, ihres Inhalts, ihres Erlöschens bestimmen. Dazu gehören aber auch die Wertermittelungsbestimmungen, soweit sie nicht Verfahrensbestimmungen sind, denn sie sind wesentlich für die Bestimmung des Umfangs der Leistungspflicht.“ Bühler, Lehrb., lk. 96.

¹¹² Vt. Mirbt, Grundriss, lk. 150 ja 296 jj.; Ball, Einführung, 4. Aufl.; v. Pistorius, Steuerr. I, lk. 117 jj. ja 134 jj.

¹¹³ Vt. Hensel, Steuerr., lk. 42 jj. ja 123 jj.

¹¹⁴ Vt. Bühler, Lehrb., lk. 201 jj.

avaldus teostub siin ainult negatiivses suunas. Ainult harvematel juhtumel tekib obligatsioon täiesti sõltumatult poolte kas positiivseist või negatiivseist tahteavaldusist. Maksukohustusvahekorra tekkimise tingib seaduses abstraktselt ja hüpoteetiliselt kindlaks määratud asjaolude esiletulek konkreetseis ühiskondlikes (õiguslikes, majanduslikes jne.) avaldusis, sõltumatult kohustusadressaadi tahteavaldusist kas positiivses või negatiivses suunas. See, mis tsiviilobligatsioonis evib kõrvaltähendust, on maksukohustusvahekorra puhul ainuõigustatud.

Edasi ilmestab nõudeõiguse konstruktsiooni maksundusõiguses kohustusadressaadi subordineeritud olukord, mis omane võimuvahekordadele, kuid mille puudumine iseloomustab tsiviilõiguslikku obligatsiooni. Tsiviilõiguslikus obligatsioonis ka siis, kui selles esineb poolena riik, ei allu ühe poole tahe teise poole isiklikule survele, vaid kohustusadressaat jääb vabaks ja võrdub õigustuspoolega ¹¹⁵. Maksukohustusvahekorras ei esine õigustusadressaat aga mitte võrdse poolena, vaid avaliku võimu esindajana, kes maksukohustuse realiseerimisel esineb määravalt ja üleolevalt ¹¹⁶.

Nii maksunõue kui ka vaidlused selle vastu otsustatakse avaliku võimu poolt administratiivse akti vahendusel. Kohustusadressaadi pooleõigused tulevad esile vaid niivõrra, kui võrra seda lubavad maksukohustuse realiseerimise kindlustamise huvid.

¹¹⁵ „Die Obligation des Schuldners aber, in welcher das Recht des Gläubigers sich äussert, ist keine Subordination mehr. Dadurch unterscheiden sich die Forderungsrechte als Erzeugnisse einer jüngerer, höheren Entwicklungsstufe von den ehemaligen Gewaltrechten des Gläubigers, auch von den Familienrechten und von den öffentlichen Regierungsrechten der Gegenwart, deren Wirkung Subordination, persönliche Unterordnung, Zwangsgewalt des einen Willens über den anderen Willen ist. Der Schuldner bleibt dem Gläubiger gegenüber frei. Er bleibt ihm gleichgeordnet.“
S o h m, Institutionen, lk. 469.

¹¹⁶ „Der verwaltende Verband steht dem Leistungspflichtigen von vorneherein nicht als gleichgestellte Partei, als Mitkontrahent gegenüber, sondern als das mit obrigkeitlicher Gewalt ausgestattete Subjekt, welches, wenn auch in Unterordnung unter das Gesetz, die durch dieses begründeten öffentlich-rechtlichen Leistungen einseitig durch Verwaltungsakt in besonderen Formen feststellt und einhebt. Der Willkür der Partei ist dabei nur insoweit Raum gegeben, als der Verwaltungszweck, der mittels der Leistung sichergestellt werden soll, eine solche zulässt, im Gegensatz zum privatrechtlichen Obligationenrechte, bei welchem die durch das Offert und seine Annahme begründete und inhaltlich bestimmte Willensübereinstimmung die regelmässige Entstehungsform von Forderungsrechten bildet.“
H e r r n - r i t t, Grundlehre, lk. 429.

Kohustusadressaadi subordineeritud olukorra peamise ilme kujundavad maksukohustusvahekorra realiseerimise tingimused¹¹⁷. Riik on õigustusadressaadina õigustatud valvama kohustuse tekkimist tingivate asjaolude esiletuleku üle, kohustades sel puhul ühekülgsest kohustusadressaadi mitmesuguste teadete andmiseks ja mitmesuguste erikohustuste täitmiseks (raamatupidamise kohustused, järelevalve all töötamised jne.); ta on õigustatud koguma kohustumäära selgitavaid asjaolusid, neid hindama ning nende põhjal määrama kohustusadressaadi kohustussumma, mõjustama ühekülgsest, sageli suvaliselt kohustusvahekorra muundamist jne. Alles hiljemini saab kohustusadressaat esineda kaebustega esitatud nõudmiste vastu, sedagi sageli alles siis, kui kohustustoiming on sundkorras juba teostatud. Paljudel juhtumel võtavad osa kaebuse otsustamisest riigi maksustamishuve kaitsevad võimuorganid.

Edasi on maksukohustuse realiseerimisega seotud tingimuste mittetäitmine sanktsioneeritud karistustega, mille pole peaaegu midagi ühist tsiviilõigusliku nn. leppetrahvidega¹¹⁸. Säärane karistus ei seonu tavaliselt konkreetse maksukohustuse mittetäitmisega tähtajal või ebaõige täitmisega, vaid maksukohustuse konkretiseerimise nõuetes maksukohuslastele seadusega või määrustega kohuslikuks tehtud eriülesannete ning erikohustuste mittetäitmisega või ebaõige täitmisega. Karistamine kuulub paljudel juhtumel, nimelt nn. administratiivsete maksutrahvide puhul, samadele ametisikutele või asutistele, kellele kuulub otsustamine maksukohustuse konkreetse sisu üle.

¹¹⁷ „Auch in dem Rechtsverhältnisse der Steuerschuld stehen sich die Beteiligten nicht gegenüber nach der Art des bürgerlichen Rechts als gleichgeordnete Personen, sondern die eine, der Steuergläubiger, als ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen mit rechtlich überwiegender Gewalt der andern, dem Steuerschuldner, gegenüber als einem dieser Gewalt durch irgendwelche Beziehung rechtlich Unterworfenen. Belege sind vor allem die Hilfs- und Zwangsmittel, die dem Steuergläubiger zur Ermittlung und Feststellung der Steuerschuld, so in besonders stark ausgeprägtem Masse in der sog. Steueraufsicht, zu Gebote stehen, ferner die Befugnis, unbeschadet der Heranziehung und Mitwirkung des Steuerschuldners bei der Beschaffung der erforderlichen Unterlagen, die Steuerschuld in persönlicher und in sachlicher Hinsicht vorbehaltlich der vorgesehenen Rechtsbehelfe bindend festzustellen, auf ihren Bestand einseitig einzuwirken und ihre Erfüllung im Wege der Selbstbefriedigung durch das Verwaltungsverfahren zu erzwingen.“ Merk, Steuerschuldrecht, lk. 10.

¹¹⁸ Saksa keeles „Vertragstrafe“. Vt. Titz e, Bürgerl. Recht, Recht der Schuldverhältnisse, lk. 65.

Juba need esitatud asjaolud näitavad, et maksukohustusvahekorras on adressaadid asetatud ebavõrdsesse seisukorda. Kohustusadressaat on subordineeritud õigustusadressaadile, kes esineb siin avaliku võimu kandjana. Maksukohustuse realiseerimise tingimused on seonduvad täielikult avaliku võimu teotsemisprivileegiumidega. Maksukohustusvahekorra olulisim erisus seisabki neis avaliku võimu teotsemisprivileegiumes¹¹⁹. Maksukohustusvahekorra eriilme poleks kuigi palju märgatav, kui tema realiseerimise käik oleks asetatud samadesse tingimustesse nagu tsiviilobligatsiooni realiseerimise käik. Sel juhtumil esineksid kaks võrdset normiadressaati, milledest üks nõuab oma õiguste rahuldandamist, teine täidab oma kohustusi. Kohustuse täitmisest keeldumisel või muudel põhjustel esineksid mõlemad võrdsete pooltena neist ja nende huvidest täiesti kõrval seisva kolmanda — kohtu ees ning kaitseksid võrdsete vahenditega oma huve. Ka riik ning tema asutised esinevad sageli pooltena sääraseis õigusvahekorris, ilma et vastavad õigusvahekorrad vajaksid eriliigitusi. Kuid maksukohustusvahekorra puhul ei luba riigi-elulised nõuded jääda tsiviilobligatsiooni tingimuste juurde, vaid sunnivad riiki asetama selle kohustuse realiseerimise erilistesse tingimustesse, millede järgi riik omab õigustusadressaadina üleolevat tähendust kohustusadressaadi kõrval ja mis annab maksukohustusvahekorra konstruktsioonile kogu ulatuses eriilme. Need nõuded seisavad riigile maksutulude saamise kindlustamises, millest praegusel ajajärgul, kus maksutulud moodustavad riikide eelarvetes eritähtsa tuluallika, sõltub kogu riigiühiskonna hüveolu ja eluvõimalus. Tsiviilõigusliku obligatsiooni realiseerimise käigu tingimused on sellised, mis oma kujunenud formaalsusega, kohustuspoole omavoli võimalusega kohustuse täitmise venitamisel ja õigustuspoole raskustega nõude teostamisel võimaldaksid massilist põikumist maksustamisest, pakuksid vähe kindlustust maksukohustuse tegelikule täitmisele, kuid seda enam raskendaksid riigi kui õigustusadressaadi nõuete teostamist. Need asjaolud sunnivad meie aja riiki suunama maksundusõiguse arendamist riigi maksustamishuvidete kohastatud maksukohustusvahekorra kujunemisele.. Pealesõjaaegne

¹¹⁹ „Les prérogatives d'exercice qui appartiennent au fisc manifestent l'existence des droits de puissance publique, qui apparaissent dans tous le droit public et qui n'ont ici de particulier que la fin fiscale pour laquelle ils s'exercent.“ T r o t a b a s, Précis, lk. 249.

seadusandlus ongi käinud selles suunas, küll rohkem alateadlikult, rohkem paratamatuste survele kui õiguspoliitilistel või teoreetilistel kaalutlustel ¹²⁰.

Nii siis määrab ülejäänud maksundusõiguse normistik suurelt eespool kirjeldatud materiaalse normistiku õigusliku ilme. Mõjustades maksukohustusvahekorra õiguslikku ilmet oma funktsionaalse toimivusega, ei loo see normistik aga ise aluseid sellele kohustusvahekorrale, vaid loob ainult viimase realiseerimise tingimusi, seondudes nõnda siis kohustusvahekorda konstitueerivate materiaalse õigusnormidega ainult formaalselt, mitte sisuliselt. Neid norme, mis määravad maksukohustusvahekorra realiseerimise tingimusi, nimetame formaalseteks maksundusõiguslikkudeks normideks ¹²¹. Meie lähemaks küsimuseks on

¹²⁰ „Der Streit um die Verselbständigung steuerrechtlicher Begriffe gegenüber dem Privatrecht war kein Streit um ein rein juristisch-technisches Problem. In der Form dieses Streites hat sich — wenn auch nicht stets bewusst — der Kampf um die „erlaubte Steuerumgehung“, der grosse Kampf des Staates gegen das Individuum um das Mittel der Ausnutzung privatrechtlicher Rechtsformen zur Steuerersparung abgespielt. Früher hatte der Staat dieses Mittel geduldet, weil es bei der geringen Belastung, die die Steuern darstellten, selbst nur eine geringe Bedeutung hatte. Nach dem Kriege ging der Staat, veranlasst durch die Finanznot und die erhöhte Steuerlast, dazu über, durch Ausbildung des Steuerrechts als eines besonderen öffentlichen Vermögensrechts die Rechtsbegriffe von denen des Privatrechts zu lösen und dem Individuum dieses Mittel der Steuerersparung zu entziehen... War die staatswirtschaftliche Ursache der Loslösung des Steuerrechts vom Privatrecht die fiskalische Tendenz nach Erhöhung der Steuereinnahmen, so ist das Ergebnis dieser Bewegung trotzdem nicht einseitig gewesen... Die fiskalische Tendenz ist wohl die nächstliegende Ursache der Bewegung gewesen, von höherer Warte aus hat die Bewegung aber ihre innere Rechtfertigung darin gefunden, dass sie — zugunsten oder zuungunsten des Fiskus — auf die mit der privatrechtlichen Auffassung verbundenen Zufälligkeiten und Härten verzichtet und den wirtschaftlichen, für das Steuerwesen in Betracht kommenden Kern der Vorgänge getroffen hat. Und auch hierhin stimmen in Wahrheit die Interessen des Fiskus und die Interessen einer gerechten Besteuerung überein. Je sachgemässer die Erfassung des Steuergegenstandes durch das Steuerrecht ist, desto stärker kann die Besteuerung erhöht werden. Ein rohes Steuersystem — und in diesem Sinne ist ein an privatrechtliche Begriffe gebundenes Steuersystem roh — kann immer nur bis zu einem gewissen Grade in seinen Steuersätzen steigen; bei starker Erhöhung würden seine Ungechtigkeiten unerträglich.“ Ball, *Steuerr. und Priv.*, lk. 111/112.

¹²¹ „Wie oben § 12 schon ausgeführt, haben wir dem materiellen Steuerrecht die Rechtssätze zuzuweisen, die für die Entstehung, Veränderung und Inhalt der eigentlichen Steuerleistungspflicht massgebend sind, dem formellen Recht diejenigen, deren Zweck ist, die Mittel und Wege zu bestimm-

selle järel, missugused on need normid ja missugust üldist ilmet nad kannavad.

Asudes selle küsimuse vastamisele, peame kõigepealt selgitama, missugune on formaalse õiguse üldine ülesanne maksundusõiguses. Peame kõigepealt panema tähele, et maksukohustuse realiseerimise psühholoogilised ja sotsiaalpsühholoogilised tingimused on väga ebasoodsad. Kasuiha alusele rajatud majandusliku teotsemise motiiv suundub alati maksundusõigusega loodud kohustuste vastu¹²². Üldine kasu, mida pakub riik, ei ole meie aja individualistlikult fundeeritud psüühikale küllalt selgesti tajutav ega suuda nõrgestada vajalikul määral kasuihaga seotud teotsemismotiive. Seetõttu ei arene ka neid individuaal- kui ka sotsiaalpsühholoogilisi eeldusi, mis kindlustaksid maksukohustuse sunnivaba täitmise kohustusadressaatide poolt. Kasuihale rajatud majandusliku teotsemise motiiv viib kodanikke võitlusele maksukohustuse vastu. Maksukohuslase õiguspsüühika tunnustab seejuures kõiki teid, mis võimaldavad vabaneda maksust.

Et tõkestada põikumist maksukohustuse täitmisest, on vaja asetada kohustuse realiseerimise käik tingimustesse, mis kindlustaksid selle teostamise.

Esimeseks vahendiks, mis mõjustab maksukohustuse realiseerimist, on *k a r i s t u s s a n k t s i o o n i d*¹²³. Need sanktsioonid, mis mõjustavad vaid psühholoogiliselt, ei osutu aga veel küllaldasteks tingimusteks maksukohustuse tegelikule realiseerimisele. Karistussanktsiooni rakendus iseendast juba on mõeldav ikka ainult sel eeldusel, et kohustuse realiseerimata jäämine on tulnud avali-

men, die der Verwirklichung dieser Leistungspflichten dienen. Wir haben daher zum formellen Recht zu zählen einmal die Normen, die für die Organisation der Steuerbehörden, die formellen Rechte und Gegenrechte sowie überhaupt für Rechtshandlungen der beiden Seiten massgebend sind. Weiter bildet einen grossen Gegenstand des formellen Steuerrechts das Verfahren.“ Bühler, Lehrb., lk. 289. Vt. ka Blumenstein, Steuerr. I, lk. 17, ja II, lk. 385 jj.; Hensel, Steuerr., lk. 123 jj.

¹²² Vt. Meisel, Reform, lk. 13 jj.; sama, Finanzarchiv XXXI. 2. Bd., lk. 144 jj.; sama, Das technische Problem der Erbschaftssteuer, Beiträge zur Finanzwissenschaft, II, lk. 312 jj.; sama, Das Verhältnis von Arbeitseinkommen zu den anderen Einkommensquellen, lk. 2 jj.; Conrad, Psychologie und Besteuerung, lk. 15 jj.; Allard, Comment on fraude le Fisc.

¹²³ H. Conrad, Psychologie und Besteuerung, lk. 58 jj.; Meisel, Reform, lk. 24 jj.; sama, Das Strafrecht der österr. Einkommensteuer.

kuks. Et aga maksukohustust tingivate asjaolude (maksuolmastikkude) esiletulek individualistlikes majandusvahekorris toimub enamalt jaolt varjatult, siis jääb varjatuks ka maksukohustuse realiseerimata jäämine ning järelikult jääb ära ka karistussanktsioonide rakendus.

Et täielikumalt kindlustada maksukohustuse realiseerimise teostamist, selleks on karistussanktsioonide kõrval paratamatu koguni administratiivse eriaparaadi loomine maksuolmastikkude esiletuleku jälgimiseks ning maksukohustuste realiseerimisega seondatud administratiivsete ülesannete täitmiseks. Meie ajal kehtivate õiguslikkude olukordade kohaselt peab selle eriaparaadi ja tema teotsemise korraldus rajanema seadustele ning määrustele, s. o. õigusnormidele, teiste sõnadega, peab olema korraldatud õiguslikult. Nii tekib maksukohustusvahekorda korraldavate õigusnormide kõrval, mida vaatlesime eespool, veel mahukas kogu norme, mis korraldavad maksuaparaadi organisatsiooni ja kompetensi ning tema teotsemist, samuti aga ka vastavaid kodanikkude kohustusi. Õigusriigi nõuete seisukohalt on nõutav muidugi ka õiguskaitse võimaluste loomine, mis samuti nõuab õiguslikku korraldust.

Omalt ilmelt jagunevad normid, mida nimetame formaalseiks, viide liiki.

Esimese liigi moodustavad normid, mis korraldavad maksu ja maksukaebeasutiste organisatsiooni. Need normid lahendavad kolm gruppi küsimusi. Kõigepealt nad määravad maksuasutiste ja maksukaebeasutiste ehitise. Teiseks nad määravad asjade allumuse eeltähendatud asutistele ja lõppeks ametisikute taandamis- ja taandumiskorra. Neid norme nimetatakse organisaatsiooni normideks.

Teise liigi moodustavad need normid, mis korraldavad õigusi ja kohuseid ning teotsemisi, millede sihiks on võimaldada maksuasutistel saada kõiki vajalikke teateid ja andmeid maksuolmastikkude esiletuleku, maksukohuslase ja maksustamisaluse (eelalus ja arvutamise alused) kohta, korraldada saadud andmete ja teadete hindamist, nende põhjal maksukohuslase ja maksustamisaluse määramist ning maksumäära rakendamist, otsuse tuletamist sel alusel, viimase formuleerimist ja teatamist asjaosalistele. Korda, mille järgi toimuvad eelkirjeldatud teotsemised, nimetatakse maksustamismenetluseks ning seda korda määritle-

levaid norme maksustamismenetlust korraldava-
teks normideks.

Maksustamismenetlus ise erineb sisult kaheks eriliseks menetluskorraks. Esimese menetluskorra moodustavad need teotsemised, millede sihiks on maksuasutistele vajalikkude teadete hankimine või järelevalve võimaldamine maksuolmastikkude esiletuleku ja maksukohuslaste üle. Teise menetluskorra moodustavad need teotsemised, millede sihiks on andmete hankimine maksustamisaluste kohta, nende andmete hindamine, nende põhjal maksu määramine, otsuse tuletamine ja formuleerimine ning teatamine asjaosalistele üksikuil konkreetseil maksustamisjuhtumeil¹²⁴. Esimest menetluskorda nimetatakse ammundusmenetluseks, teist — tuvastusmenetluseks. Vastavalt sellele jagunevad siis ka need menetluskordi määritlevad normid.

Ammundusmenetlus haarab seega kõiki juhtumeid, kus on tegemist õiguste, kohustuste ja teotsemistega, mis suunduvad

¹²⁴ „Überall bewegt sich die Steuerbehörde in zwei grundsätzlich verschiedenen Verfahren, nämlich A. in einem auf die amtliche Erfassung der steuerrechtserheblichen Sachverhalte gerichteten allgemeinen und ständigen Verfahren (Erfassungsverfahren) und B. in dem gegen eine bestimmte Person, den Verfahrensbeteiligten, sich richteten Verfahren, das sich in der amtlichen Behandlung des Einzelfalles erschöpft (Feststellungsverfahren).“ Schröter, Zollrecht, lk. 470.

Terminologia ja isegi menetluskordade mõisted pole väliskirjanduses täiesti ühtlased. Konrad eristab maksustamismenetluse instruktiivmenetluseks — Instruktionsverfahren — ja otsustusmenetluseks — das Erkenntnisverfahren. Vt. Konrad, Handbuch, lk. 252. Viimase alla arvab ta otsustamise aluse moodustavate materjalide hindamise, maksu määramise ja otsuse vormimise. Kõik muud toimetused arvab ta instruktiivmenetluse alla. Zorli ei jaota üldse maksustamismenetlust, vaid räägib sellest kui ühtlasest korrast, nimetades seda „accertamento“. Vt. Zorli, Istituzioni, lk. 267 jj. Ka Hensel ei eralda selgesti ammundus- ja tuvastusmenetlust, olgugi et ta käsitleus tegelikult teeb vahet ühe ja teise menetlusviisi vahel; vt. Hensel, Steuerr., lk. 134 jj. ja 150 jj. Seevastu näitab Bühler otseselt vahe ammundus- ja tuvastusmenetluse vahel, nimetades esimest Vorbereitungsverfahren ja teist Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren. Mõlemaid menetluskordi ühendab ta tunnetusmenetluse — Erkenntnisverfahren — nimetuse all ülemmõisteks; vt. Bühler, Lehrb., lk. 383 jj. ja ka lk. 359 jj. Trotabas eristab selgesti ammundus- ja tuvastusmenetlusi; vt. Trotabas, Précis, lk. 275 ja 278 jj.

Vanemas saksa kirjanduses ja osalt ka mõnes uuemas teoses nimetati kogu maksustamismenetlust või ainult tuvastusmenetlust Veranlagungsverfahren; vt. Myrbach—Rheinfeld, Finanzrecht, II Aufl. 1916; Schneider, Das Abgabengewaltverhältnis, 1918; Herrnritt, Grund-
lehren, lk. 439 jt.

maksustamisjuhtumite avastamisele ja nende avastamisest põikumis tõkestamisele, nagu üle piiri liiklemise kitsendavad tingimused tolli alal, load ettevõtete avamiseks ja eriline järelevalve aktsiisimaksustamisele kuuluvaid asju ja aineid valmistavates või müüvates ettevõtetes aktsiisi alal, raamatu- või arvepidamise, aruannete, üldiste kirjalikkude teadete ja andmete esitamise kohustused mitmesuguste maksude alal jne.¹²⁵. Selle menetluskorra peamine tunnus seisab selles, et ta kannab üldise järelevalve ja maksustamisjuhtumite avastamise ilmet. Tuvastusmenetlus seevastu tegeleb avastatud konkreetsete maksustamisjuhtumitega maksu määramise või seadusest järelduva maksu sissenõudmisele pööramise ettevalmistamise sihiga, haarates sellega üksikteadete nõudmised maksukohuslasilt endilt või ka kolmandailt kindlate maksukohuslaste suhtes, raamatute, dokumentide ja kohalikud ülevaatused üksikute maksustamisjuhtumite selgitamiseks, kaupade revideerimise, maksustamisaluste hindamise, maksude määramise jne.¹²⁶.

¹²⁵ „Das Erfassungsverfahren legt dem Publikum mancherlei Pflichten auf, damit die steuerpflichtigen Personen, Waren oder Rechtsakte den Steuerbehörden ersichtlich werden (z. B. die Pflicht zur Ausfüllung der Haushaltungslisten), und gibt den Steuerbehörden eine Fülle von Rechten, um ihnen Einblicke in die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Landeseinwohner oder in diejenigen Zweige des Wirtschaftslebens zu gewähren, bei denen sich Steuertatbestände zu verwirklichen pflegen. Häufig wird der freie Rechtsverkehr im Belange der steueramtlichen Erfassung durch Zwangsvorschriften eingeengt (z. B. durch Beurkundungszwang, Ausweiszwang, Steuerzeichenzwang) und durch sie in Bahnen gelenkt, die der steueramtlichen Überwachung in bequemer Weise unterliegen. Zuweilen sind andere amtliche Stellen gehalten, den Steuerbehörden steuerrechtlich erhebliche Umstände, die zu ihrer Kenntnis kommen, zu melden (z. B. Sterbefälle, Auflassungsanträge). Zum Erfassungsverfahren gehören insbesondere auf dem Gebiete der Verbrauchsteuern die Pflicht zur Anmeldung von Betrieben, die steuerpflichtige Waren herstellen oder gewerbsmässig feilhalten wollen, und das Recht der Steuerbehörde zur allgemeinen Überwachung dieser Betriebe. Die wichtigsten Grundsätze des Erfassungsrechts haben in den §§ 160—230 AO ihren gesetzlichen Niederschlag gefunden.“ S c h r ö t e r, Zollrecht, lk. 470/471.

¹²⁶ „Das Feststellungsverfahren hat den einzelnen im Erfassungsverfahren amtlich überwachten oder zur amtlichen Kenntnis gelangten Sachverhalt zum Gegenstande und richtet sich gegen eine bestimmte Person. Es beginnt entweder mit dem Antrage des Beteiligten, über den Einzelfall sachlich zu entscheiden oder mit der Anmeldung eines anmeldepflichtigen Falles oder mit der Vorführung einer Ware durch den Beteiligten oder mit der amtlichen Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung an den Beteiligten oder mit der amtlichen Beanstandung einer Selbstveranlagung

Ammundusmenetlus esineb kõikide maksude alal, omades erilist kaalu aktsiisimaksunduskorras ja tolli alal. Tuvastusmenetlus domineerib nende maksude alal, kus maksu tasumise kohustus tekib vastava administratiivse akti vahendusel, nagu valdusmaksud, osa liiklemismakse ja tollimaks. Nende maksude puhul, kus maksu tasumise kohustus tekib koos maksukohustuse tekkimisega otse seaduse sätetest järelduvalt, ei esine tuvastusmenetlust üldse või ta esineb ainult õige kitsastes piirides.

Kolmas liik norme korraldab õiguskaitset. Õiguskaitse teostub kõigepealt vaide näol otsustavale asutisele, palvega võtta asi ümberotsustamisele¹²⁷. Vaide esitamise ja otsustamise kord moodustab vaide menetluse.

Subjektiivsete õiguste kaitse huvides ei piisa õiguskaitsest vaide korras. Osutub vajalikuks õiguskaitse teostamine erapooletu, otsustanud asutisest sõltumatu kaebeorgani kaudu. Õiguskaitse korraldamine erikaebeasutise kaudu vajab kaebuste esitamise tingimuste ja korra, selle arutamise käigu ja otsustamise korra määritelu. Kord, mille järgi toimub kaebuse esitamine erikaebeasutisele, kaebuste arutamine ja otsustamine selle asutise poolt, moodustab administratiivse kaebemenetluse¹²⁸.

Õiguskaitse mõiste alla tuleb koondada ka juhtumeid, mil oma õigusi teostatakse sel teel, et palutakse parandada eelnenud menetlustes juhtunud ebaõigusi või vigu otsustatud asja ümberotsustamisele võtmise teel. Need juhtumid on vajalikud siis, kui kõik võimalused õiguskaitse teostamiseks vaide- ja kaebemenetluse teel on möödunud. Korda, mille järgi toimub asjade ümberotsustamisele võtmise algatamine, ümberotsustamisele võtmise lubamine vastavate instantside poolt ja asja otsustamine, kui see evib erisusi, võrreldes eelnenud menetlusega, nimetatakse ümberotsustamismenetluseks. Vaide-, kaebe- ja ümber-

des Beteiligten. Es führt schliesslich zu einer amtlichen Entscheidung über den Einzelfall. Seine Grundgedanken sind, wenn auch nur teilweise, in den §§ 204—227 AO dargestellt.“ Schröter, Zollrecht, lk. 471.

¹²⁷ Vt. Kliimann, Teooria, lk. 197 jj.; Herrnritt, Grundlehren, lk. 469 j.; Bühler, Lehrb., lk. 429 j.

¹²⁸ Vt. H. Bühler, Lehrb., lk. 431 jj.; Hensel, Steuerr., lk. 166 jj.; Konrad, Handbuch, lk. 284 jj.; Newport, Income Tax Law, lk. 235 jj.

otsustamismenetlusi koos nimetatakse õiguskaitsese menetluseks.

Neljas liik norme korraldab süütegude jälitamist, juurdlemist, trahvi määramist administratiivkorras ning õiguskaitsel sel puhul. Korda, mille järgi teostuvad need toimingud, nimetatakse karistusmenetluseks. Ka selle menetluskorra piirides võib aga eristada veel juurdlusmenetlust, tuvastusmenetlust ja õiguskaitsemenetlust.

Viiendasse liiki võib arvata neid norme, mis korraldavad maksusummade sissenõudmist sunniviisiliselt juhtumil, kui maksukohuslane ei täida kohustust vabatahtlikult seaduses määratud tähtjaks. See kord moodustab sooritus- või sissenõudemenetluse¹²⁹.

Organisatsioonilised normid ning maksustamis-, õiguskaitsese, karistus- ja sissenõudemenetlust korraldavad normid moodustavadki formaalsed maksundusõiguslikud normid¹³⁰.

Nagu eespool juba tähendatud, mõjustab maksundusõiguse formaalne normistik oma funktsionaalse toimivusega materiaalsete normide õiguslikku ilmet. See mõjustus avaldub selles, et maksundusõiguse formaalne normistik seondab maksukohustusvahekorra ehituse avalikus õiguses domineerivate võimuvahekorra elementidega, teostades sellega mõlema normistiku sisemise sihilise seose ligindamist ja põhimõtete kokkukõlastamist ning ühendades mõlemaid ühiseks õigussüsteemiks. Formaalse normistiku kaudu liitubki maksundusõiguse süsteem tihedalt avaliku õigusega, eriti administratiivõigusega ja selles valitsevate põhimõtetega, sest

¹²⁹ Välismaade maksuseadused sisaldavad enamikus ka seda menetluskorda määritlevaid norme. Meil toimub maksuvõlgade sissenõudmine ASS järgi, mille tõttu maksuseadused ei määritle sissenõudemenetlust.

¹³⁰ „Dem formellen Recht haben wir zuzuweisen alle Bestimmungen, die Mittel und Wege für die Durchführung der materiellen Leistungsansprüche weisen. Seinen Kern bildet das eigentliche Verfahrensrecht, aber auch die Bestimmungen über die Hilfspflichten des Steuerpflichtigen, über die Verfügungen der Behörden und überhaupt über deren Organisation gehören dem formellen Recht an. Anders als bei der Abgrenzung von bürgerlichem Recht und Prozessrecht ist die Lehre von den Rechtsgeschäften des Steuerrechts (Verfügungen der Behörden, Rechtshandlungen der Steuerpflichtigen) dem formellen Recht zuzuweisen. Das formelle Recht ist das Feld für die Verfügungen der Behörden und damit für die Anwendung der Rechtssätze über diese, nämlich über ihre Form und Wirkung, sowie ihre zwangsweise Durchsetzung nach § 202 AO.“ Böhler, Lehrb., lk. 96.

formaalne maksundusõigus ei kujuta endast midagi muud kui avaliku õiguse, eriti administratiivõiguse alal arenenud üldiste põhimõtete kohastamist maksustamiskorralduste eriloomuliste nõuetele ¹³¹.

Vaatamata erisustele, mida tingib maksustamise teostamise eriline ülesanne, allub maksustamisorganisatsiooni korraldus samadele põhimõtetele, millele rajaneb üldse administratiivorganisatsiooni korraldus. Üldine valitsemisorganisatsiooni tsentraliseeritud või detsentraliseeritud, monokraatlik või kollegiaalne korraldus määrab ka maksustamisorganisatsiooni üldise ilme. Nii näit. kehtivad Prantsusmaal ka maksuasutiste korralduses monokraatlikkuse ja tsentraliseerituse põhimõtted koos võimukäsitsuse dekonsentratsiooni alustega, nagu üldiseği valitsemisorganisatsiooni korralduses. Šveitsis seevastu esineb mõlemal alal omavalitsuslik ja kollegiaalne organisatsioon. Inglismaal võis panna tähele huvitavaid nähtusi auametite omapärasest kasustamisest mõlema organisatsiooni alal, mis omakorda hakkasid koos taanduma uuemate nõuete esiletulekul tsentraliseeritult teotsevate riigi kutseametnikkude ees ¹³².

Ammundusmenetluse alal maksundusõiguses kehtib sama ametkohuslikkuse põhimõte asjaolude objektiivse selgitamise nõudega mis muulgi administratiivalal. Tuvastusmenetlus evib maksundusmenetluses sama aktiivkuse tähendust, sama suvalisuse ulatust ning samu vorminõudeid, nagu nõuavad administratiivõiguse üldised põhimõtted ¹³³. Veel enam on seondatud üldiste põhimõtetega maksundusõiguses esineva administratiivakti õiguslik ilme, selle sooritamise eeldused ja selle kehtivuse tingimused ¹³⁴. Õiguskaitse alal esinevad vaide-, kaebe- ja ümberotsustusmenetlused ilmestavad endist üksnes administratiivõiguses kujunenud korra ja põhimõtete kohastatud ülekannet.

Mõnedes riikides kuulub õiguskaitse teostamine maksude alal otseselt üldisele administratiivkohtule ja allub seega ka üldi-

¹³¹ Vt. Hensel, *Steuerr.*, lk. 1; Trotabas, *Précis*, lk. 246 jj. Vrd. ka *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öff. Rechts*, Veröffentlich. V. D. S., Heft 3.

¹³² Vt. Newport, *Income Tax Law*, lk. 2 jj.; Jancke, *Viertelj.* III, 4, lk. 741 ja 757 jj.

¹³³ Vt. ammundus- ja tuvastusmaksu iseloomu kohta Konrad, *Handb.*, lk. 247 jj.; Schmid, *Studien*, lk. 60 jj.

¹³⁴ Vrd. Bühler, *Handbuch*, lk. 323 jj.

sele menetluskorrale väheste eranditega. Niisugune olukord kehtib näit. Prantsusmaal valdus- ja osalt liiklemismaksude alal. Kaebuste otsustamine nende maksude alal kuulub seal departemanguvahelistele prefektuurinõukogudele¹³⁵. Kaebemenetlus maksude alal vastab seal põhijoontes täielikult üldisele korrale. Ka neis maades, kus kaebuste otsustamiseks maksude alal on loodud ainult allinstantsidena erilised administratiivsed kaebasutised, viimaseks instantsiks aga on üldine administratiivkohus, on tihe ja katkematu seos maksu- ja administratiivaladel esinevate kaebemenetluskordade ja seal rakendatavate põhimõtete vahel¹³⁶. Nimetatud seose tähenduse ulatust mõistame tarvilikult ainult siis, kui võtame arvesse mõju, mida evib kõrgema kohtu praksis õiguse kujunemisele. Kohtupraksise kaudu saavutab õigusnorm oma lõpliku ilme ja ulatuse ning kohtupraksis mõjustab esmajärguliselt õigusinstituudi arengut. Sellest väljudes saab meile arusaadavaks ka Prantsuse registermaksude õiguse ligindatud seisukord tsiviilõigusele, sest kaebusi nende maksude alal lahendab tsiviilkohus kõigis instantsides.

Ka karistusmenetlus maksundusõiguses on põhimõtetelt vaid üldise administratiivkaristuste menetluskorra rakendus¹³⁷.

Arvestades formaalse maksundusõiguse kujundamist administratiivõiguse üldiste põhimõtete alusel ning teiselt poolt formaalse normistiku mõjustusi materiaalsete normide sisulisele ilmele, peame hindama maksundusõigust õieti ainult administratiivõiguse eriharuna.

§ 4. Materiaalsete ja formaalsete õigusnormide aetus ja ehitus maksuseadustes.

Eelmises paragraafis vaatlesime neid küsimusi, mis tuleb lahendada maksuseadustes. Nende küsimuste lahendamise viisist sõltub maksuseaduste sisu selgus ja täpsus. Viimastest asjaoludest sõltub omakorda maksuseaduste rakendamise ühtlus. Nõnda siis

¹³⁵ Les conseils de préfecture interdépartementaux; vt. Trotabas, Précis, lk. 320 jj.

¹³⁶ See kord esineb enamikus riikides, muu seas ka meil.

¹³⁷ Vrd. Cattien, Reichssteuerstr., lk. 115 jj.

evib maksuseaduste ehitus väga suurt tähendust. Vaatleme seejärel lähemalt seda ehitust.

Kõigepealt on mõeldav, et mingit maksu korraldavad materiaalsed ja formaalsed õigusnormid oleksid ühendatud ühte seadusse. Sel juhul oleks niipalju seadusi, kui palju on makse, ning iga säärane seadus oleks teistest sõltumatu. See asjaolu, et seadused üksikseadused on koondatud ühte seadustikku, ei muuda nende seaduste ehitust, eriti nende sisekonstruktsiooni. Sellised olid kõik Vene maksuseadused, milledest väga paljud kehtivad ka meil. Vene maksuseadused olid enamikus koondatud VSK V köitmesse. Väliselt olid need seadused seal grupeeritud üksikutesse rühmitistesse mõningate selle aja mõistete alusel. Säärasteks rühmitisteks olid nn. „otsemaksude“ seadused, lõivuseadused ja aktsiisiseadused. Tolliseadus oli üksinda eraldatud VI köitmesse. Sisuliselt võime sellest maksuseaduste kogust rääkida kui seaduste inkorporatsioonist, mitte aga mingist kodifikatsioonist. Kodifikatsioonist võime rääkida seal, kus seadused on koostatud õigussüsteemi sisetunnuste kohaselt ja võrdsed mõistelised elemendid on ühtlustatud ning nende õiguslik toimivus kokkukõlastatud. Vene maksuseadused ei vasta aga neile nõudeile. Üslikud maksuseadused ei evi vastastikku mingit oma mõisteelementide ühtlust. Veel vähem on kokkukõlastatud üksikutes seadustes esinevate õigusmõistete toimivus. Üslikute rühmitiste vahel puudus see ühtlustus ja kokkukõlastus veel enam. Selle tagajärjel valitses kahekordne ebaühtlus ja süsteemitus, ühelt poolt rühmitiste vahel, teiselt poolt ka rühmitistes esinevate üksikseaduste vahel. Säärastes tingimustes kujunesid isepärased mõistegrupid iga üksikseaduse piires, evimata kontakti võrdsete mõistegruppide kujunemisega teistes üksikseadustes.

Seega oli takistatud ühtlaselt lülitatud õigusmõistete süsteemi, seega siis ka ühtlase õigussüsteemi kujunemine kogu mak-sundusõiguse ulatuses. Õigussüsteemi kujundamine ja selle ühtlase arendamise aluste loomine on aga kodifikatsiooni peamine siht.

Peale selle süsteemituse, mis esines gruppide ja kogu seadustiku ulatuses, esines süsteemitus ka üksikseaduste sisekonstruktsioonis. Iga seaduse sisekonstruktsioon peaks soodustama seaduse sisu selget ja kiiret mõistmist. Säärasele nõudele vastava seaduse sisemise süsteemi ehitus peab seonduma nende piiritelda-

vate mõistete kompleksidega, mis moodustavad ühelt poolt maksukohustusvahekorra, teiselt poolt formaalse maksundusõiguse mõistelisi elemente.

Kõigil neil elementidel on omad tunnused ja toimivus, millede eristatud käsitletu normistikus loobki seaduse sisekonstruktsiooni vajaliku süsteemi. Sellega peab seaduse sisekonstruktsioon olema seesugune, et üksikuid maksukohustusvahekorra ja menetluskordade elemente käsitlevad õigusnormide kompleksid oleksid eraldatud üksteisest oma õiguslikkude tunnuste ja toimivuse alusel. Nii peaksid leidma eristatud käsitletu normistikus maksukohuslane ja vastutaja, maksuolmastik, maksukohustuse tekkimise tingimused ja tähtaeg, maksustamisalus ja maksumäär, maksu tasumise kord ja muud siia kuuluvad asjaolud ning kõik menetluskorrad. VSK V köites esinevates seadustes on kõik vastavad normid segi paisatud.

See segipaiskamine pole ainult seesugune, et oleksid jäetud gruppidesse jagamata ühtlaste mõistete komplekse käsitlevad paragraafid, vaid isegi nii, et üksikuid erimõisteid käsitlevad normid on süsteemitult mahutatud ühte ja samasse paragraafi. Sellise olukorra paratamatuks tulemuseks on asjaolu, et seaduse väljendused on väga ebaselged, isegi puudulikud, olles seejuures äärmiselt kasuistlikud, mis raskendab seaduse käsitlemist ja tõlgendamist. Kuid selle kõrval on jäänud üksikud vajalikud küsimused koguni määritlemata, sest küsimuskomplekside skemaatilise ülevaate puudumisel ei tõusetunud paljud küsimused seaduse koostajal üldse mitte. Kuid seegi Vene inkorporatsiooni süsteem paisati osaliselt segi juba veebruarirevolutsiooni seadusandlusega. Seal teostati koguni inkorporeeritud seaduste muutmisi mitte normiühikuid loendades, vaid mõisteliselt. Nii muutsid 1917. a. 31. juuli ja 13. oktoobri Vene Ajutise Valitsuse seadused (VSKK — 1917, art. 1844 ja 2052) põhjalikult Ärimaksuseaduse norme mõisteliselt. Nende seaduste toimivuse ulatus on määritletav ainult täpsa normikriitika varal.

Kuid samaseid, otse lubamatult süsteemituid Vene seaduste muutmisi jätkas Eesti seadusandlus, soodustades veel enam inkorporeeritud normistiku segipaiskamist ja selle selgusetuse süvenemist. Süsteemituse näitena võiks tuua Ärimaksuseaduse muutmise seadusi¹³⁸. Ka uute maksuseaduste sisekonstruktsioon

¹³⁸ Vrd. näit. RT 1923, 44, I, 66; RT 1928, 44, 256.

kujundati Eesti seadusandluses samas suunas nagu Venegi seadusandluses, kuid arendades veel suuremat süsteemist, ebaselgust ja juhuslikkust. Eesti seadusandlus pilbastas lõplikult maksuseadused. See pilbastamine arenes eriti aktsiisimaksude alal. Siin jaotati ja lahutati säärase mõistete ja nende toimivuse määritelu isegi eri seaduste vahel, mis oleks võinud toimuda elementaar-seima loogika nõuetes ainult seondatult. Näit. määritellakse enamik maksukohustusvahekorra elemente ühes seaduses, maksustamisalus ja maksumäär teises seaduses, osa maksu tasumise korda ühes, osa teises seaduses jne.¹³⁹ Seepärast ei saa siis ka aru Eesti üksiku aktsiisiseaduse ilmet, kui seda vaadelda lahus teistest. Aktsiisiseaduste maksundusõiguslik põhisiht selgub ainult siis, kui luua kujutluses loogiline seos laialipaisatud normide vahel, lähendades ühelt poolt aktsiisimaksude määrade ja patendimaksu seadused ja teiselt poolt muud aktsiisiseadused. Praegusel süsteemil kujul ei ole aktsiisiseadused vajalikult ülevaatlikud. Maksukohustusvahekorra põhielementide loogikavastane laialipaisamine seaduse enda kui ka mitme seaduse piirides ühelt poolt ja analoogiliste formaalsete õigusnormide eristatud asetus üksikutes seadustes teiselt poolt moodustavad seniste aktsiisiseaduste süsteemistuse põhialused. Katkendilise ilmega ja puuduliku ning ebatäpsa sõnastusega on ka Kinnistus-, Pärandus-, Rahakapitalide ja Maiusainete maksude seadus ning terve rida nn lõivuseadusi. Eriti lubamatult ebatäppis ja puudulik on kõigis neis seadustes maksuolmastiku ja maksukohustuse tekkimise tingimuste määritelu. Üksikud küsimused, nagu vastutuse, maksukohustusvahekorra muundamise ja mitmed muud küsimused pole üldse leidnud vajalikku määritelu. Kõige terviklikuma ilme ja täpsama sõnastusega, kuid võimatult võõrapärase keelega on Tolliseadustik, millele järgnevad Ärimaksu-, Tulumaksu- ja Tempelmaksu- seadused.

Säärane olukord on tekkinud selle tagajärjel, et maksuseadusandluse tehnika on olnud juhuslik ega ole jälginud ainsatki teoreetilist juhust. Teoreetilistele nõuetele vastava sisekonstruktsiooni puhul tuleks käsitleda selgesti eristatult ja seejuures vajaliku täpsusega eri küsimuste kompleksid, nimelt: maksuolmastik ja maksu-

¹³⁹ Vt. eespool-toodud aktsiisimakse korraldavate seaduste loend, märke 32.

kohustuse tekkimise tingimused, maksukohuslane, vastutaja ja vastutuse tingimused, maksustamisalus, selle arvutus ja maksu-määr, maksu tasumise kord ja tingimused ning lõpuks, kui seadus sisaldab ka formaalseid norme, ka kõik menetluskorrad. Et see on võimalik ka üksikseaduste süsteemis, seda näitavad välisseadusandlused. Täpsalt viimisteldud ja süsteemikindla üksikseaduse moodustab näit. Inglise Income Tax Act. Siin on kindlapiirilisel esitatud materiaalsed ja formaalsed õigusnormid ning mõlemad, eriti viimased, sisetunnuste kohaselt ühtlaselt jaotatud. Seaduse omab mahtu, mis ületab üksi kaugelt kõikide Eesti maksuseaduste kogumahu¹⁴⁰. Otse äärmuslikult täpsad on Ameerika Ühendriikide maksuseadused, kuid need ei kuulu siinkirjeldatavasse üksikseaduste süsteemi.

Materiaalsete õigusnormide alal süstemaatilise sisekonstruktsiooniga maksuseaduse katseks Eestis osutub Maal asuvate kinnisvarade maksu seadus¹⁴¹. Sisult jääb see seadus ka nüüd veel katkendiliseks ja ebatäpsaks, sest tema normid on jäänud täiesti endisteks. Endise seaduse normistik on leidnud siin ainult uue sisekonstruktsiooni süsteemi vastavalt meetodilistele nõuetele ning seaduse väljendused osaliselt uue sõnastuse. Seaduse esimene peatükk käsitleb maksukohuslust, teine peatükk maksustamise aluseid ja maksumäära, kolmas peatükk maksu määramist, neljas peatükk maksu tasumist ja laekunud summade jaotamist, viies peatükk lõppeeskirju. Maksukohusluse mõistega määratakse maksuolmastik, maksukohuslane, vastutus, maksukohustuse tekkimise ja lõppemise tingimused. Esimene, teine ja neljas peatükk sisaldavad materiaalseid, kolmas peatükk formaalseid õigusnorme, kuivõrra viimased on vajalikud erilise täiendusena üldisile formaalseile õigusnormidele, mis sisalduvad OMS §§ 52—68. Säärase sisekonstruktsiooni süsteemi puhul võimaldab kirjeldatud seadus hõlpsasti selge ülevaate seaduse sisust ja üksikute normikomplekside funktsioonide täpsa eristamise, mis omakorda kergendab seaduse rakendust, eeldades muidugi, et tema sisustus täpsustatakse.

¹⁴⁰ Vt. The Income Tax Act, 1918, and Finance Act, Printed and published by His Majesty's Stationery Office.

¹⁴¹ Vt. RT 1933, 53, 420. See maks ei ole riigi, vaid omavalitsuste maks.

Maksundusõiguse süsteemi arendamise nõuetes pole aga siiski veel küllalt maksuseaduste sisekonstruktsiooni süsteemi kujundamisest sellises ulatuses. Sellega pole veel kindlustatud maksuseadustes esinevate mõistete ja nende toimivuse ühtlase kujunemise ning arenemise tingimused. Üksikmaksuseadustes, mis sisaldavad kõiki formaalseid ja materiaalseid õigusnorme, esinevad võrdsed mõisted paljudes seadustes. Iga säärane seadus peab paratamatult sisaldama näit. menetluskordade määrangu, mis peab evima kõigis seadustes vähemalt ühist sihti. Kui vastav määrang on igas üksikseaduses kujundatud eriloomuliselt, siis peab ühe ja sama sihi taotlemiseks ametkond kasutama iga maksu juures isepärast menetluskorda isepäraselt kujuneva praksisega, mis loomulikult mõttetult raskendab asutise tegevust ja ilmestab selle ebaratsionaalset korraldust. Nii näit. oli lugu meil eriti aktsiisimaksude alal. Nende maksude alal evib erilist tähendust ammundusmenetlus. Seal ei ole üksikute maksude juures ühtlane mitte ainult menetluse siht, vaid isegi selle üldine ilm. Siiski on see menetluskord eriline igas aktsiisimaksu üksikseaduses. Sellega on toodud äärmine ebaühtlus ametkonna enda tegevusse, on raskendatud kodanikel käsitada seda korda ning lõpuks võetud alus õiguse ühtlaseks arenemiseks. Ühe menetluskorra asemel areneb kümneid menetluskordi, mis osutuvad paratamatult kasuistlikeks ja vaevalt kunagi täsmalisiks. Sama lugu oli meil ka muude maksude alal. Tulu-, äri-, rahakapitali- ja teiste maksude alal esines isesugune ammendus- ja tuvastusmenetlus, isesugune vaide- ja kaebemenetlus jne. Ka materiaalõiguslikes normes esines selline võrdsete määrangute eriloomuline ja ebaühtlane raking.

Veel pahem on lugu siis, kui sääraseid normikompleksid kuuluvad lahus teotsevate asutiste käsitlusele, nagu meil oli olukord enne maksuvalitsuse ühendamist, kus maksuseaduste käsitlemine oli jaotatud kolme iseseisva asutise vahel¹⁴². Võrdsete määrangute sisustus arenes sel juhul veel enam lahkuminevalt, nõnda et õiguslik praksis pilbastas lõplikult õigussüsteemi. Meie aeg oma ratsionaliseerimisnõuetega ei luba aga säärast pilbastamist. Ratsionaliseerimisnõuded teevad paratamatuks lihtsustamise asutiste korralduses, normirakendamises asutise poolt ja normide käsitluses kodanikkude poolt. Lihtsustamine eeldab aga ühtlus-

¹⁴² Otsekoheste maksude valitsus, aktsiisivalitsus, tollivalitsus.

tamist asutiste ehituses, nende teotsemises ja kodanikke kohustavates või õigustavates sätetes. See nõue on kandunud nii maksuseadusandluse kui ka maksundusõigusteadusse¹⁴³.

Maksuasutiste ühtlustamist peab maksundusõigusteadus maksundusõiguse ühtlase arendamise eelduseks, mida on arvestanud ka maksuseadusandlus. Eriti tähtis on mainida selles suhtes Austria ametliku valitsemisreformi komisjoni arvamust maksustamisreformi aluste ja kavade kohta, mis redigeeritud 1913. aastal prof. dr. Josef Redlich'i poolt¹⁴⁴. See õpetlaste ja praktikute komisjon soovitas Austrias ühendatud maksuasutiste loomist¹⁴⁵. See kava jäi esialgu teostamata maailmasõja puhkemise tõttu, kuid teostati hiljemini siiski osaliselt. Saksamaa ühtlustas oma maksuaparaadi 1919. a. ning laiendas seda 1930. a.¹⁴⁶. Ameerika Ühendriikide valitsusasutiste reformi puhul soovitas Ameerika parim finantsõiguse tuntja Willoughby samuti ühendatud maksuasutiste rajamist, mis teostus osaliselt¹⁴⁷. Hiljemini on seda teostatud ka mujal. Kõigil neil juhtumel figureerisid põhjenduste seas ka need väited, mida selgitatud paarirealiselt eespool.

Ka Eesti asus 1929. aastal maksuasutiste ühendamisele ja teostas selle, olgugi alguses teistel kaalutlustel, kuid siiski arvestades ka ülalesitatud nõudmisi. Sellega oli täidetud ka Eestis see

¹⁴³ „In einer Zeit der Rationalisierung, die nicht nur durch Deutschland, sondern durch die ganze Welt geht, und die gewissen Richtungen auch vom Gesetzgeber selbst gefördert wird, erscheint es nicht tragbar, wenn Steuern, die letzten Endes die gleichen Grundlagen haben, lediglich wegen der auf Verhältnissen in der Vergangenheit beruhenden Verschiedenartigkeit der gesetzlichen Bestimmungen der Länder nach verschiedenen Gesichtspunkten und von verschiedenen Behörden veranlagt werden müssen. Vereinfachung auf allen Gebieten ist der Ruf von Staat und Wirtschaft. Vereinfachung bedeutet aber auch Vereinheitlichung.“ Begründung zu dem Entwurf eines Gesetzes über die Vereinheitlichung des Steuerrechts, Reichstag. IV. 1928. Drucksache No. 568.

¹⁴⁴ Vt. Bericht des Mitgliedes der Kommission zur Förderung der Verwaltungsreform Professor Dr. Josef Redlich über die Entwicklung und den gegenwärtigen Stand der österreichischen Finanzverwaltung sowie Vorschläge der Kommission zur Reform dieser Verwaltung.

¹⁴⁵ Vt. eelnimet. Bericht, lk. 141.

¹⁴⁶ Vt. Lassar, Reichseigene Verwaltung unter der Weimarer Verfassung, Jb. d. öff. Rechts, Bd. 14; Boenicke, Die Organisation der Reichssteuerverwaltung, StW. 1928, lk. 701 jj.; Hensel, Steuerr.³, § 20.

¹⁴⁷ Vt. Willoughby, The Reorganization of the Administrative Branch of the National Government; vrd. ka Willoughby, Principles of Public Administration, lk. 507 j.

eeldus, millest võis lähtuda maksundusõiguse normistiku ühtlustamise arendamine.

Maksundusõiguse ühtlustamine teostus seadusandlustes aga siiski laiemas ulatuses kui maksuasutiste ühendamine.

See ühtlustamine toimus sel teel, et üksikud mõisted ja sätted, mis võrdsed kõigis või paljudes üksikseadustes, eraldati neist seadustest, ühtlustati sõnastuses, kokkukõlastati üksikseaduste põhimõtetega, kujundati metodoloogiliste nõuete kohaselt terviklikuks süsteemiks ning avaldati seaduses. Sääraselt toimus maksuseaduste kodifitseerimine. Kodifitseerimise ulatus on mitmesugune. See piirdub kas mingi üksiku maksugrupiga või laieneb kõigile riigi- või isegi ka omavalitsusmaksudele, nagu märgitud juba eespool.

Küsimuste ring, mis on lahendatud kodifitseeritud maksuseadustes, on aga siiski üldiselt üheloomuline, vaatamata sellele, kas kodifikatsiooni ulatus on kitsam või laiem. Üldiselt leiavad seal täielikult või osaliselt käsitlemist materiaalsest maksundusõigusest üldised küsimused maksukohustuse iseloomust, selle tekkimise tingimustest ja ajast, maksukohustuse muundumise küsimused, maksu tasumise ja maksukohustuse muul viisil lõppemise küsimused, maksu tasumise kergendamise küsimused, maksu võlastumise ja maksuvõla kindlustamise küsimused, maksunõude aegumise küsimused, maksukohustlase teovõime ja esinduse küsimused, vastutuse küsimused. Formaalse maksundusõiguse alal leiavad käsitlemist maksuasutiste ja maksukaebeasutiste korraldus ja nende asutiste allumis- ning taanduskorrad, ammendusmenetluse üldised alused, tuvastus-, vaide-, kaebe- ja ümberotsustamismenetlused, trahvimenetlused, maksuvõlgade sissenõudmise kord, administratiivaktide vormi, toimivuse ja kehte küsimused¹⁴⁸. Seesugust maksuseadust, millesse kodifitseeritud praegukirjeldatud üldised sätted, nimetatakse üldiseks maksuseaduseks.

Enne MKS jõustumist ei olnud Eestis üldist maksuseadust. Nagu selgus juba eespool, olid kõik ühte maksu korraldavad nor-

¹⁴⁸ Vrd. eriti Saksa Reichsabgabenordnung; Tšehhoslovakkia das Gesetz über die direkten Steuern vom 15 Juni 1927, SGV, Nr. 76, IX Hauptstück; Ticino Legge di Procedura Tributaria del ottobre 1920 colle modificazioni apportate dal decreto legislativo di 21 dicembre 1922 e dell' 11 settembre 1928; Genfi Loi sur les Contributions publiques du 24 mars 1923, modifiée le 24 décembre 1924, 9 mars 1927 et 4 mai 1927, Troisième partie; MKS RT 1 — 1932.

mid ühendatud üksikusse maksuseadusse, mida nimetatakse eri-
maksuseaduseks. Ainukeseks üldisema ulatusega seadu-
seks oli maksuinspektorite instituuti korraldavad 1899. a. 24. mai
seadus¹⁴⁹. Viimases seaduses evisid üldisemat tähendust pea-
asjalikult ainult inspektorite instituudi organisatsioonilised alused;
lisaks sellele leidis seal veel paar sätet ammundusmenetluse alalt,
mis osutasid seejuures katkendilisiks ja puudutasid vaid neid
valdus- ja liiklemismakse, mis olid olemas seaduseandmise ajal.
Et selle olukorra puhul tuli lahendada igas seaduses eraldi terve
rida analoogilisi küsimusi, seda märkisime juba eespool. Asjaolu,
et vastavad seadused olid pärit mitmesugustest ajajärkudest, koos-
tatud mitmesugustes tingimustes ning saanud kitsapiirilise eriilme
kokkukõlastamise läbi vastava maksukohustusvahekorra eriilmega,
tingis seda, et need analoogilised küsimused leidsid üksikutes
maksuseadustes mitmesuguse lahenduse. Nende seaduste raken-
damise puhul leidsid sarnased normid veel sageli erisuguseid
lahendusi, mis kujundas vastavaid õiguslikke põhimõtteid järk-
järgult suurenevate lahkuminekutega. Kui seejuures võtta veel
arvesse, et üksikute maksuseaduste rakendamine kuulus mitmele
ametkonnale, kellede teotsemise ühtlustamine polnud võimalik,
siis selgub veel enam oht, et säärase seadustehnilise korra juures
maksundusõiguse ühtluse kujunemine osutus täiesti võimatuks.

Seesuguse olukorra tagajärjeks oli ebastabiilsus õigusala
arenemises ning seaduste rakenduse ebahütlus ja raskus. Eba-
stabiilsus maksundusõigusala arenemises seisis eriti selles, et ei
olnud kodanikkude formaalsete kohustuste ja maksuasutiste teot-
semisõiguste üldist normeerimist, mille põhimõtted oleksid püsinud
ning arenenud edasi kauemat aega ja mille kujunenud süsteemi
oleks asetunud ka iga uue maksukohustuse realiseerimise käik.
Iga uue maksukohustusvahekorraga kaasus selle realiseerimise
tingimusi ning käiku määritlev normistik, mis pidi alles praksises
välja kujunema. See nõuab muidugi aega. Teiselt poolt kuhjub
sellega maksundusõiguse normistikku mitmesuguseid lahkumine-
vaid põhimõtteid, millede kokkukõlastamine ja ühtlane arendamine
on peaaegu võimatu.

Et maksuseaduste rakendamine maksuasutiste poolt ei saa
olla neis tingimustes ühtlane, on enam kui tõenäoline. Õiguse

¹⁴⁹ VSKK nr. 96 — 1899 ja Rahaministri juhised selle täitmiseks,
VSKK nr. 62 — 1900.

ühtlane rakendamine eeldab ikka rakendatava õiguse ühtlust ja püsivat süsteemi. Ühtlusest ei saa siin aga olla juttugi. Kui palju on makse, niipalju on üksikute õigusinstituutide kujundeid. Iga maksu puhul on eriline maksumääramise kord, eriline vaide- ja kaebekord, erilised tähtajad, eriline maksu tasumise kord, erilised tingimused soodustuste võimaldamisel, erilised alused administratiivakti rakendamisel. Et luua eeldusi maksundusõiguse arenemise stabiilsusele ja selle rakendamise ühtlusele, oli vajalik siin esinevate õigusnormide ühtlustamine ja meetoodiline väljakujundamine.

Esimese katse Eestis maksuseadusandluse tehnikat teadlikult kujundada moodustab Maksustamiskorralduse seadus¹⁵⁰. MKS ulatus piirdub peamiselt ainult formaalsete maksundusõiguslike normidega, kuid püüab seejuures lahendada siia kuuluvad küsimused kogu ulatuses. Kõigepealt lahendab ta ühtlaselt organisatsiooniliste küsimuste kompleksi, määritelles maksustamis- ja maksukaebasutiste ehituse ja funktsioneeringu alused ning siia liituvad allumis- ja taanduspõhimõtted. Järgnevalt määritleb seadus maksustamiskorra, nimelt: ammendusmenetluse üldised alused, siis tuvastusmenetluse korra, mille järgi toimub maksustamisandmete hankimine, hindamine ja maksustamisotsuste sooritamine ning seadusjõusse astumine. Edasi järgneb vaidemenetlus. Üksikasjalise määritelu leiab kaebemenetlus, lahendades kaebuste vormi ja nende esitamise, arutamise ja otsustamise korra. Samuti leiavad iseseisva lahenduse ümberotsustamismenetluse küsimused. Täiendavalt leiab määritelu maksuasutiste kompetents maksuseaduste sätete rikkumise jälgimisel ja uurimisel, maksutrahvide määramisel ja sissenõudmisel. Lõppeks määritleb seadus veel muid formaalse õiguse küsimusi, nagu tähtaegade uuendamine ja kirjade kättetoimetamine. Sellega MKS käsitleb võrdlemisi laialt formaalse maksundusõiguse küsimusi, nagu need püstitatud teaduses ja lahendatud välismaade vastavates seadustes. Formaalsete õigusnormide kõrval sisaldab MKS ka norme, mis evivad materiaalõiguslikku toimivust. Säärasteks normideks on V osas sisalduvad normid, mis korraldavad peamiselt maksukohustuse lõppemisega seonduvaid küsimusi.

Moodustades maksundusõiguse esimese kodifikatsiooni-

¹⁵⁰ RT 1932, 1, 1 ja 2; RT 1932, 31, 271; RT 1932, 91, 698.

katse, ei ole MKS loomulikult täielik. Täieliku üldseaduse koostamiseks ja arendamiseks puudusid vajalikud eeldused. Kõigepealt ei olnud teostunud mõistete ja nende toimivuse määrangute ühtlustus eri seadustes, nagu selgitasime eespool. Kohtupraktis ei olnud suutnud ebaühtlaste seadussätete rägastikus samuti anda veel küllaldasi aluseid ühtlustamistööle. Kuid kõige enam takistus tõi teaduslike eeltööde puudumine Eesti maksundusõiguse alalt. Sellest on tingitud siis ka MKS puudused, mis tuleb kõrvaldada edaspidiste täienduste ja muutmiste teel. Üheks suurimaks puuduseks tuleb lugeda asjaolu, et MKS jätab korraldamata suure osa maksundusõiguses esinevaid administratiivakte — korraldasi. Viimastest leiavad käsitelu vaid maksustamis- ja trahvikorraldised (maksustamisotsus, trahviotsus). Muude korraldiste suhtes ei esine kogu seaduses peaaegu ainsatki märget. Seepärast on raske selgitada seaduse põhimõtteid nende korraldiste toimivuse, jõustumise ja kehtivuse suhtes. Nende väga tähtsate küsimuste lahendamine jääb esialgu teaduse ja praktilise ülesandeks, arvestades seejuures muidugi ka seadusest selguvaid põhimõtteid ja pidepunkte. See ettevalmistus on paratamatu selleks, et edaspidi asuda siia kuuluvate küsimuskomplekside seadustehnilisele määritlele.

Praeguseni pole jõutud veel seisukorrani, kus võiks asuda nende küsimuste otsustamisele täies ulatuses. Kuid korraldiste üldine defineering, nende toimivuse ja jõustumise üldised alused ning mõningate, kehtivuse selgitamiseks vajalikkude lähtepunktide määramine oleks siiski võimalik ja tarvilik. See kergendaks ka teadusel ja praktilisel küsimuste edasiarendamist.

Järgmiseks suurimaks puuduseks MKS sätetes osutub üldiste materiaalsete õigusnormide määritlemine. MKS käsitleb üksikuid küsimusi ka materiaalse maksundusõiguse alalt, nagu tähendatud juba eespool. Siia kuuluvad peamiselt maksukohustuse lõppemisega seonduvad küsimused, nagu maksude võlastumine ja selle järeldused, kaasvõlgnikkude suhted ühiste maksuvõlgade tasumisel, maksuvõla vastutajatelt sissenõudmise tingimused ning mitme vastutaja omavahelised suhted ja suhted maksukohustusega, maksunõuete aegumise tingimused ja kõik, maksukohustuse lõpetamine maksuvõla kustutamise teel, maksuvõla tasumise kergendamine pikendamise ja ajatamise teel ning ülemäära makstud maksusummade tagasimaksmise korraldamine. Kuid nende küsi-

muste kõrval puudub terve rida küsimusi, millede lahendamine üldseaduses on võimalik ja isegi vajalik. Siia kuulub kõigepealt küsimus maksukohustuse tekkimise üldistest tingimustest, mille lahendamine meie seadusandluse põhjal raske. Maksukohustuse tekkimise moment evib väga suurt õiguslikku tähendust, sest sellega seonduvad mitmesuguste ja paljude kohustuste ning isegi mõningate õiguste tekkimine. Eriti tähtis on see küsimus tingitud ja ajatatud maksuolmastikkude puhul.

Edasi moodustab suure tühiku maksukohuslaste teovõime, esinduse ja volituste, esindajate ja volinikkude kohustuste ulatuse ja teiste säärase küsimuste lahenduse puudumine. Mõned neist küsimusist on eriti tähtsad juriidiliste isikute suhtes. Nende küsimuste lahendamine ei kattu otseselt tsiviilõiguslike sätetega ning seal, kus nad kattuvadki, peaks nende lahendamine maksundusõiguses kandma hoopis liberaalsemat ilmet kui tsiviilõiguslikes sättes, arvestades seejuures nii vajalikke teotsemiskergendusi maksukohuslasele kui ka kindlustusi riigi nõudehuvidele. Samuti on vajalik lahendada küsimused vastutuse tekkimisest ja vastutuse ulatusest, maksukohusluse muundusest maksukohustusvahekorra kestel, eriti pärimise puhul, ning pandiõiguse rakenduse tingimustest ja ulatusest maksundusõiguses.

Puudused menetluskordades endis ei kannu säärast ilmet, nagu eelkirjeldatud puudused menetluskordades esinevate administratiivaktide suhtes. Siin esinevad tühikud ei ole nii laiaulatuslikud, vaid piirduvad enamasti kitsaste üksikküsimustega. Ka oleks mõningate küsimuste lahendamine eeldanud senisest suuremat otstarbekust ja selgust.

Vaatamata sellele võimaldab MKS üldise kehtimise korral kõrvaldada osast erimaksuseadusist peaaegu kõik formaalsed maksundusõiguslikud normid, jättes sinna vaid maksukohuslust, maksuolmastikku, maksustamisalust ja maksumäära määritlevad materiaalsed õigusnormid. Mõnedesse eri-maksuseadustesse jääks püsima materiaalsete õigusnormide kõrval küll ka formaalseid õigusnorme, kuid need oleksid ainult vastavale seadusele eriomased normid, ilma vähemagi üldise ilmeta, ja kuuluksid peaaesjalikult ammundusmenetluse valdkonda. Ka neis tingimuisis võimaldab MKS maksuasutiste teotsemist ja maksukohustuste realiseerimist küllaldaselt ühtlustatult kõikide maksude alal. Ka selles ulatuses ühtlustatud normistiku vältav püsimine ja rakendamine loob alu-

sed normistiku sisulise külje täpsaks väljaarendamiseks praksises, mis on eelduseks õiglase maksustamise teostamise võimalusele ning maksundusõiguse arenemise stabiilsusele. Vaatamata neile olulistele nõuetele pole seni osutunud võimalikuks MKS täiealustlik kehtimapanek kõikide maksude suhtes.

MKS sisaldab rea uuendusi Eesti maksundusõiguse põhimõtelistes alustes, millede rakendamine seniste maksuseaduste suhtes täiel määral raske viimatinimetatud seaduste põhjaliku ümbertöötamiseta. Säärane ümbertöötamine nõuaks loomulikult aega. MKS kehtimapaneku edasilükkamist ajani, mil vastavad maksuseadused avaldatud uues nõutavas redaktsioonis, ei lubanud ühendatud maksuaparaadi väljakujundamise nõue. Tuli paratamatult leppida MKS osalise kehtimapanekuga. Kõige laiemas ulatuses kehtivad MKS eeskirjad tulu-, äri- ja rahakapitalimaksude alal. Nende maksude suhtes kehtivad kõik kohaldatavad MKS sätted nii formaalse kui ka materiaalse sisuga. Tempel-, pärandus- ja kinnistumaksu alal kehtib enamik, kuid mitte kõik kohaldatavad MKS sätted. Tempelmaksu suhtes kehtivad ainult §§ 60—70, 72—97, 117—145, 150—161 ja loomulikult ka §§ 1—41 ja 162.

Pärandusmaksu suhtes kehtivad peale §§ 1—41 ja 162 veel §§ 60—70, 72—107, 109—113, 117—123, 150—161 ja kinnistumaksu suhtes §§ 45, 48 kolmas lõige, 49, 50, 60—107, 117, 118, 121—123, 150—161. Kuid ka nende paragraafide kehtivus on loendatud maksude alal teataval määral tingelise ilmega. Nimelt on nende maksude määramisel tegevad ka kohtuasutised. Maksude määramisel viimaste poolt ei tule MKS sätted üldse rakendamisele; need asutised toimetavad maksude määramist (pärandusmaks, tempelmaks) kohtuasutiste tegevuse jaoks määratud sätete kohaselt. Ja ainult seevõrra, kuivõrra nende maksude määramine toimub maksuasutiste poolt, kuuluvad kohaldamisele MKS kehtimapanendud sätted ¹⁵¹.

Tolli- ja aktsiisimaksude suhtes kehtivad ja tulevad kohaldamisele ainult §§ 1—41, 80—97, 150—158 ja 162. Seejuures on

¹⁵¹ Majandusministeeriumis on töötatud välja ja esitatud Riigivanelmale uus Pärandusmaksu seaduse eelnõu, mille jõustumise korral pärandusmaksu määramine kuuluks ainult maksuasutistele. See on vajalik seaduse ühtlase käsitlemise nõuetes ja kohtuasutiste vabastamiseks neile mittekohtaste administratiivülesannete täitmisest. Uuele seadusele tuleksid kohaldamisele kõik MKS sätted.

§§ 80—97 faktiliselt kohaldatavad ainult tollimaksude suhtes, kuna aktsiisimaksude alal ei ole kaebusi, mis kuuluksid otsustamisele Maksu- või Tollipeakomitees. Muude maksude suhtes kehtib MKS osaliselt vaid seevõrra, kuivõrra need maksud kuuluvad käsitlemisele Maksudevalitsuse poolt.

MKS jõustumine ja kehtimapanek mõjustas sellega tunduvalt vastavate eriseaduste struktuuri. See struktuuri muutumine on mitmesugune üksikute eriseaduste järgi.

Valdus- ja liiklemismaksude seadused sisaldasid MKS jõustumiseni vastava maksu kohta käivaid materiaalseid kui ka formaalseid õigusnorme.

MKS jõustumisega muutus olukord säärased, et üksikutes maksuseadustes kaotasid kehtivuse suurem või väiksem osa seal leiduvaid formaalseid õigusnorme ning nende asemele astusid MKS normid ja täiendavalt sellele hakkasid kehtima paljude maksude suhtes ka eespool-näidatud MKS üldised materiaalsed õigusnormid. Seega jäi neisse maksuseadustesse pärast MKS jõustumist peaaesjalikult ainult vastavale maksule eriomane materiaalne normistik õige väheste täiendussätetega formaalsete normide alalt ja mõne üksiku karistussättega. Osa neist formaalseist normidest osutub MKS vastavate sätete kõrval isegi ülearuseks, mis jäänud kehtima vaid juhuslikult, mille tõttu need tuleb kindlasti kustutada. Need normid jäid püsima MKS kiire kehtimapaneku tõttu, mis ei andnud aega vastavate eriseaduste kokkukõlastamiseks eelmise seadusega ning kokkukõlastamise küsimuste üksikasjalist läbimõttlemist. Nii näit. ei ole sugugi vajalikud Tulumaksuseaduse §§ 49, 51, 59. Neis paragraafides käsitletud küsimusi võimaldavad lahendada MKS sätted ning seejuures otstarbekohasemalt. Ka § 23 ei peaks kuuluma enam Tulumaksuseadusse, vaid MKS soodustussätete hulka; õigustust leiavad seal ainult ehk §§ 41 ja 42. Samuti ülearused on Riigi ärimaksu seaduses §§ 489, 491, 492, 493, 494, 496, 498, 525, 547, 548, 559 esimene ja teine lõige, 575 esimene lõige. Ka mitmed muud formaalsed õigusnormid Riigi ärimaksu seaduses on loomult säärased, millede asukohaks peaks olema üldine seadus, näit. §§ 490, 495, 505.

Rahakapitalimaksu seaduses, Kinnistusmaksu seaduses, Tempelmaksu seaduses ja Pärandusmaksu seaduses ei leidu praegugi juba peaaegu formaalseid õigusnorme, millede kuulumine sinna oleks ülearune või õigustamatu, välja arvatud viimase sea-

duse § 21 teine ja kolmas lõige ja mõned punktid eelviimase seaduse § 18-st. Kui säärased üleaarused normid kaotada, siis võtaksid eriseadused valdus- ja liiklemismaksude alalt veel selgemalt materiaalse maksundusõigusliku normistiku ilme.

Tolli- ja aktsiisiseadustes domineerivad formaalsed õigusnormid, kuna materiaalsed õigusnormid moodustavad väiksema hulga üldisest normide kompleksist. See sõltub nende maksude tehnikast. Nii sisaldab Tolliseadustik ülekaalulvas osas formaalseid maksundusõiguslikke norme, mis korraldavad ammundus- ja tuvasutusmenetlust, määrates kauba ja reisijate liiklemise korra üle tollipiiri, samuti ka kaupade tolliladudes hoidmise ja nende revideerimise, tollimaksude määramise ja kaupade tollikorraldusest väljalaskmise korrad. Siia liituvad veel menetluste kord salakauba asjades ja karistused¹⁵². Materiaalse loomuga maksundusõiguslike normide hulk on Tolliseadustikus väiksem; need määritlevad peasjalikult maksukohuslast, vastutajat, maksukohustuse tekkimise aega ja maksu tasumise korda. Maksuolmastiku alal määritleb Tolliseadustik ainult selle üldist ilmet. Maksuolmastiku täielik pretsiseering on võimalik ainult Tollitariifide seaduse alusel; samuti järgnevad tariifiseadusest maksustamisalused ja maksu-määrad.

Aktiisiseaduste normidest moodustavad formaalsed maksundusõiguslikud normid samuti kaaluva osa. Siia kuuluvad sätted, mis määravad maksustamisele kuuluvate esemete tootmise ja käibe üldised tingimused, samuti vastavad eritingimused esemete liikide järgi, maksuametnikkude erilised õigused järelevalve teostamisel jne. Need sätted määravad peamiselt aktsiisimaksude alal esineva erilise ammundusmenetluse. Sageli ulatub sääraste sätete toime välja maksustamismenetluse kindlustamise nõuetest, taotelles juba üldpoliitilisi või majanduspoliitilisi sihte.

MKS kehtimapanek aktsiisi- ja tollimaksude suhtes tooks kaasa suuremaid muutusi vastavate seaduste struktuuris. See on teostatav ainult nende seaduste põhjaliku ümberkorraldamise

¹⁵² Maksudevalitsuses on töötatud välja eriline Maksukaristuste seadustik, mis sisaldab nii materiaalseid kui ka formaalseid karistusõiguslikke norme. See seadustik käsitleb neid maksusüütegusid, millede eest karistuste määramine kuulub kohtuasutistele. Selle kehtivus laieneks nii tolli- kui ka aktsiisimaksude alale. Sel juhul kaoksik karistusätted tolli- ja aktsiisiseadustest.

puhul. Maksudevalitsus ongi sel sihil koostanud uute tolli- ja aktsiisiseadustikkude eelnõud, mis on kohastatud MKS sätetele. Eelnõude järgi kehtiksid tolli- ja aktsiisimaksude suhtes kõik MKS kohaldatavad sätted. Seejuures on osutunud tarvilikuks ka mõningad muudatused ja täiendused MKS-e endas. Uutesse seadustik-kudesse jääksid kõik vajalikud erinormid, nii materiaalsed kui ka formaalsed.

Uue aktsiisiseadustiku kava püüab radikaalselt kõrvaldada kõik aktsiisimaksuseaduste senised olulisemad sisekonstruktsiooni puudused, mida kirjeldasime eespool. Ta püüab ühelt poolt esitada maksukohustusvahekorra määritelu kompaktses ühtluses ja teiselt poolt ühtlustada ning kodifitseerida formaalsed õigusnormid. Vastavate normikomplekside järjestus on asetatud seaduses vastastikku funktsionaalses seoses. Seaduse kavas leiavad käsitelu esimeses peatükis — aktsiisimaksustamisele kuuluvate ainete ja asjade määritelu, teises peatükis — tähendatud esemete tootmise ja käibesse laskmise üldtingimused, kolmandas peatükis — nende esemete tootmise ja käibesse laskmise eritingimused esemete liikide järgi, neljandas peatükis — maksustamisalused ja maksumäärad, viiendas peatükis — maksuvabad juhtumid, kuuendas peatükis — maksukohustuse tekkimise ja maksu tasumise kord, seitsmendas peatükis — maksuvalve kord, kaheksandas peatükis — sätted seaduse kehtimapaneku ning elluviimise kohta. Võttes arvesse MKS täiendavat kehtivust, omandaks aktsiisiseadustik säärase sisekonstruktsiooniga moodsa ja meetoodiliselt süsteemikindla seadustehnilise ehituse, mis oleks ülevaatlik, rakendamiseks ühtlane ja süsteemis loogiline.

Muidugi on vajalik MKS kehtimapanek ka muude maksude suhtes, kuid see eeldab jällegi neid makse korraldavate seaduste põhjalikku ümbertöötamist. See oleks viimaseks sammuks meie maksundusõiguse reformis, mis kõrvaldaks lõplikult praeguse süsteemituse ja pilbastumise.

MKS kehtivus üksikute maksude suhtes tähendab ainult tema sätete kohaldamist eriseaduse sätete kõrval¹⁵³. Kohaldamise eeltingimuseks on nõue, et vastava maksu loomus ja tehnika tingib

¹⁵³ MKS § 162. „Käesolev seadus maksab riigi heaks võetavate maksude ja lõivude suhtes, kuivõrd üksikud maksu- ja lõivuseadused ei tee sellest erandeid.“

või võimaldab käsitlesele tulevate MKS sätete rakendamist. Kohaldamine on tingitud siis, kui eriseadus ei sisalda ise võrdseid sätteid, vaid jätab oma normistikku tühikuid, mille täitmine on aga paratamatu. Säärane tühik peab selguma mitte üksi eriseaduse enda vaatlusest, vaid ka selle ja MKS normide võrdlusest. Sellel võrdlusel peab arvestama kogu aeg maksutehnika iseloomu.

Võttes näit. võrdlemisele MKS-e maksumääramist käsitlevad sätted ja maksukohustuse tekkimise korra põhiärimaksu alal, on meil kohe selge MKS vastavate sätete rakendamise tingimused selle maksu alal. MKS nimetatud sätted on kohaldatavad vaid maksudele, millede juures maksu tasumise kohustus tekib maksustamiskorraldise põhjal. Põhiärimaksu tasumise kohustus tekib aga selle maksutehnika järgi vahetult maksukohustust tingivate asjaolude avaldumisel. Sellega puudub siin eeldus nende MKS sätete kohaldamiseks. Kuid juhtumil, kui tekib vaidlus põhiärimaksukohustuse suhtes või maksukohuslane ei täida seda kohustust seatud korras, tekib paratamatult maksuasutisel tarve vahele astuda. See vaheleastumine peab toimuma sääraselt, et sellel oleksid õiguslikud järeldused riigi maksunõude täitmise kindlustamiseks ja ühtlasi ka maksukohuslasele õiguskaitse võimaldamiseks. Säärase vajaliku vaheleastumise korra moodustab maksude määramise kord MKS järgi, mispärast loomulikult vastavad MKS sätted peavad tulema kohaldamisele ka siin. Seesugune üldseaduse sätete kohaldamistingimuste selgitamine eeldab muidugi suurt õiguskultuuri arengut, kaugelt suuremat arengut kui eeldas endiste kasuistlikkude eriseaduste rakendamine.

MKS kohaldamine on võimaldatud sel juhul, kui eriseadus ise sisaldab mingi sätte, kuid see sätte on omalt ulatuselt kitsam kui MKS vastav sätte. Sel juhul ei kõrvalda eriseaduse sätte olemasolu täielikult MKS vastava sätte kohaldamist, olgugi et seda võiks järeldada MKS § 162 sõnastusest. Viimase paragraafi sõnastus juhib aga olukorra juurde, kus mõlemate konkureerivate sätete ulatus on täpsalt võrdne. Juhtumil aga, kus eriseaduse sätte on ulatuselt kitsam, võime rääkida võrreldes MKS sätetega vastavast tühikust eriseaduse sättes, mis lubab MKS täiendavat kohaldamist eespool-kirjeldatud korras. Viimasel juhtumil toimub MKS sätte täiendav rakendamine vaid ulatuses, kuivõrra eriseaduse vastav sätte ei kata sisult ise MKS sätte toimivust, kuid siiski ainult tingimusel, et nende sätete paralleelse rakendamise õiguslik toi-

mivus oleks kokkukõlaline. Siintoodud seisukohal asub ka Riigikogu üldkomisjoni seletuskiri ¹⁵⁴.

Meil jääb vaadelda veel MKS ja eriseaduste suhet nende muutmiste puhul. Selles suhtes kehtib täielikult üldiselt tunnustatud põhimõte, mille järgi *lex generalis posterior non derogat legi speciali priori* ¹⁵⁵. Selle põhjal võime järeldada, et hilisema üldseaduse säte ei kõrvalda eriseaduse vastava sätte kehtivust ning, ümberpöörduvalt, eriseaduse hilisem muudatus kõrvaldab selle seaduse suhtes üldseaduse vastava sätte kehtivuse, kui viimane ei lase end kohaldada täiendavalt eespool-kirjeldatud tingimustel. Kuid see suhete iseloomustus kehtib ikka vaid vastavalt üheloomuliste seaduste, s. o. maksuseaduste piires. Võõraste seaduste hilisemad sätted võivad kõrvaldada maksuseaduste, olgu üld- või eriseaduste, sätete kehtivust vaid siis, kui säärane seaduse muutmine on otseselt määratud. Võõraste seaduste määrangud, mis ei väljenda otseselt maksuseaduste muutmist, ei tingi mingil tingimusel muudatusi maksuseadustes.

§ 5. Määrus maksundusõiguse normistikus.

Määrus on oma kehtejõu astenduse poolest tingimusetult alluv seadusele. Viimased omakorda sõltuvad oma kehtejõu astenduses konstitutsioonilisist aktist. Sellega siis peavad määrused arvestama mõlemaid neid aktiliike ¹⁵⁶. See arvestus ilmestub kahekülgiselt. Esiteks peab seaduses leiduma määruse andmiseks vajaliku kompetentsi määritelu ja teiseks peab määrus kokkukõlastama nende seadustega, mille alal ta antakse või mis selle alaga seondatud funktsionaalselt. Eelnimetatud kompetentsi määritelu evib volitusnormide ilmet, mille järgi seadusandlusorgan õigustab

¹⁵⁴ „Juhtudel, kui mingis maksuseaduses, mille suhtes on käesolev seadus maksuma pandud, leidub norme, mis käsitlevad käesolevas seaduses lahendatud küsimusi teisiti, siis tuleb eesõigus anda maksuseaduse kui eriseaduse normile. Selle juures tuleb võtta arvesse, et juhul, kui maksuseadus käsitleb mingit küsimust kitsamalt käesolevast seadusest, siis tulevad käesoleva seaduse vastavad normid siiski käsitlemisele seevõrra, kui võrdnad täiendavad maksuseaduse vastavat normi, ilma et sellest tekiks vastuolu mõlema normi vahel.“ V. Jõgi, Maksustamiskorralduse seadus, lk. 71/72.

¹⁵⁵ Vt. Bühler, Lehrb., lk. 31.

¹⁵⁶ Vt. Kliimann, Teooria, lk. 178.

eksekutsiooniorganeid andma määrusi, mõistes viimaste all seadustele alluvaid eksekutsiooni üldakte, mis lahendavad abstraktse hulga ühiselulisi suhteid, tähendamata nende suhete osalisi indiviide ja kollektiive¹⁵⁷. Määruste alal osutub vajalikuks lahendada kaks küsimust. Esiteks peame küsima, missugused volitused määruste andmiseks maksude alal esinevad seadustes, ja teiseks, missugune on määruste toimivuse ulatus maksundusõiguses.

PS § 60 p. 10 annab Riigivanemale üldise volituse anda määrusi kokkukõlas seadustega. See volitus kehtib valitsusasutiste kogu tegevuse alal, seega ka maksustamise alal. Riigivanem võib selle PS üldvolituse põhjal anda määrusi maksude alal, ilma et ta selleks vajaks mingeid täiendavaid volitusi maksuseadustes endis. Ka ei ole see üldvolitus seoses mingite tingimustega, mille tõttu ei ole tõkkeid, mis kõrvaldaksid Riigivanema määruste andmise õiguse mõningaiks juhtumeiks. Harilikud seadused ei saa luua sääraseid tõkkeid, sest et nad ise oma kehtejõu astenduse poolest alluvad PS normidele ja on PS täitenormideks.

VKS koostamisel ja arutamisel on tõstetud üles küsimus, kas PS § 60 p. 10 ei kõrvalda võimalust anda seadustega volitusi määruste andmiseks Riigivanema kõrval ka teistele valitsusasutistele¹⁵⁸. Sel puhul on avaldatud arvamusi, et PS § 60 p. 10 kindlustab määruste andmise õiguse ainuüksi Riigivanemale. Teiselt poolt on tahetud mõista § 60 p. 10 määritelu nii, et see punkt kindlustab põhiseadusliku üldvolitusena Riigivanemale määruste andmise õiguse kõikideks juhtumeiks ja kõikidel aladel, ilma et ta vajaks selleks erivolitusi üksikutes seadustes. Teised valitsusasutised võivad anda määrusi aga ainult üksikute seaduste erivolituste põhjal. Nii ühe kui teise seisukoha suhtes on toodud esile vastuvaidlusi, kuid hoopis lahkuminevatelt vaatepunktidelt. Toonitatakse, et teise seisukoha arvestamine toob konstitutsiooniliste normide tõlgendusse ohu, et säärasel teel võidakse asuda lahendama ka muid Riigivanema kompetentsi küsimusi. Nii näit. võidakse arvata sama paragraafi p. 5 puhul, et PS kindlustab Riigivanemale küll õiguse sõlmida Eesti Vabariigi nimel lepinguid, kuid seda ülesannet võib seadusega panna ka Vabariigi Valitsusele, või et

¹⁵⁷ Vt. Kl i i m a n n, Teooria, lk. 175 jj. Vrd. Merkl, Verwaltungsr., lk. 119 jj. ja 177 jj.; K e l s e n, Hauptprobleme, lk. 558 jj.

¹⁵⁸ Vt. Vab. Val. ettep. Riigikogule 8. I 34, Valitsemise korraldamise seadus, Riigikogu kantselei nr. 231, lk. 15.

p. 9 kindlustab küll Riigivanemale õiguse otsustada armuandmis-
palveid kohtulikult määratud karistuste vähendamiseks või kustu-
tamiseks, kuid et ka neid ülesandeid võib seadusega panna teistele
valitsusasutistele jne. Seda seisukohta võivat arendada edasi veel
selleni, et üksikute seadustega on võimalik anda määruste andmine
kõikidel aladel kogu ulatuses mõnele valitsusasutisele. Kuidas jää-
vad siis kehtima kaks kompetentsi? Kui eeldada, et valitsusasutisele
kuuluv määrusandlusõigus kõrvaldaks Riigivanema vastava õiguse
rakendamise võimaluse, siis oleks see seisukoht ilmsesti vastuolus
PS-ga, sest et sellega harilik seadus muudaks PS norme. Kui
eeldada aga, et mõlema, nii Riigivanema kui ka valitsusasutise
kompetentsid võiksid tulla ühtaegu rakendamisele, siis võiksid tek-
kida konfliktivõimalused määrustes, keerukad muundusvahekorrad
üksikute määruste vahel ja võimalikult isegi lubamatu vastuolu
riigijuhi ja temale alluva valitsusasutise vahel. Seda ei lubavat
õiguskorra süsteeminõue. Selle seisukoha poolt on toodud ette
meie konstitutsioonilist praksist, mille järgi ka eelmise põhiseaduse
puhul võrdse redaktsiooni juures volitati seadustega andma mää-
rusi muid valitsusasutisi kui Vabariigi Valitsus, kes selleks oli
volitatud PS põhjal¹⁵⁹. Samast seisukohast väljudes olevat sisus-
tatud ka PS muutmise seaduse § 60 p. 10, mida tulevat siis raken-
dada kujunenud konstitutsioonilise praksise kohaselt.

Esimese seisukoha poolt on toodud ette selle loogikkust ja
kokkukõla § 60 üldise konstruktsiooniga. Nimelt määrab see para-
graaf Riigivanema kompetentsi ühtedel juhtumitel tingimusteta,
nagu on määrateldud näit. p. 10, teistel juhtumel aga tingimustega.
Näit. määrab punkt 2, et Riigivanem valvab riigivõimu teostamise
üle seadusega määratud korras, ja punkt 4, et ta nimetab ja vabas-
tab ametnikke, kuivõrra see ülesanne ei ole usaldatud seadustega
teistele asutistele. Säärane kahesugune määritelu võib seda enam
tingida arvamust, et Riigivanema kompetentsi jaotamine muude
asutistega on võimalik ikkagi vaid siis, kui kompetentsi määritlev
PS norm ise sisaldab vastava tingimuse. Vastasel puhul ei tule
pidada seda võimalikuks. Selle seisukoha vastu on toodud ette
tema ebaotstarbekohasust, mis küünib isegi rakendamise võimatu-
seni. Sel juhtumil peab Riigivanem andma kõik määrused, ka
omavalitsuste omad, vaatamata nende tähendusele ja ulatusele.

¹⁵⁹ Vt. Vab. Val. ettep. 8. I 34, Riigikogu kants. nr. 231, lk. 15.

VKS¹⁶⁰, mis esineb maksuseaduste suhtes täiendava seadusena, asub seisukohale, mille järgi määruste andmine eriseaduste volituste põhjal on võimalik Riigivanema kõrval ka muude valitsusasutiste poolt. Et lahendada küsimust, missugused volitusnormid tingivad määruste andmise õiguse maksuseaduste alal, peame ka siinkohal võtma üldiselt seisukoha selles suhtes, kas PS põhjal määruste andmine kuulub ainult Riigivanemale või võivad sellest võtta osa ka muud valitsusasutised.

Peame märkima kõigepealt, et seaduste tõlgendamisel, mille kaalutlemisele tuleme veel edaspidi, ei saa jääda mõistete sõnalise tähenduse juurde¹⁶¹. Õigusmõisted surutakse sellega puhtformaalsete mõtlemiskategooriate alusele, mis muudab õiguskultuuri surnud kirjatäheks, kaotades viimase sideme eluga, võttes temalt igasuguse aluse. Õiguslikud mõisted on eluliste avalduste ja nähtuste loogiliselt läbitöötatud sõnalised tähendused. Neid mõisteid ei saa käsitleda matemaatiliste kategooriatena.

Käsitelles õiguslikke mõisteid, tuleb arvestada elulisi avaldusi endid. Õiguslike mõistete käsitlemisel peab võtma sihtpunktiks vastavatest mõistetest tingitud õiguslike toimete kokkukõla eluliste avaldustega ning viimaste tarvetega. Säärasel kujul tungib õiguslikku loogikasse hinnangu ja sihi moment, mis seondab mõtteformelite kehtivuse õigusnormide käsitlemisel teleoloogiliste tingimustega. Sel teel esineb seaduse tõlgendamisel teleoloogilikkus, mis annab võimaluse rääkida teleoloogilisest tõlgendusest¹⁶². Teleoloogilise tõlgenduse kasustamine on tingitud sellega õiguslike avalduste elulikkuse nõudest. Ka käesoleval juhtumil peab arvestama ülalmainitud. Sellest peab siis ka järeldama, et põhimõtteliselt ei saa eesõigustada esimest seisukohta, mis lähtub formaalsest vaatepunktist, arvestades vaid normi sõna-

¹⁶⁰ RT 1934, 5, 36, eriti III osa, ja Vab. Val. ettep., lk. 15.

¹⁶¹ Vt. Vaabel, Õigus 1927, lk. 198 jj.

¹⁶² Vt. Max Lion, Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung und -umgehung, Viertelj. I, 1, lk. 132 jj.; Enno Becker, Zur Auslegung der Steuergesetze, Steuer und Wirtschaft 1924, lk. 145 jj.; Ernst von Hippel, Untersuchungen zum Problem des fehlerhaften Staatsakts, 1924, lk. 54 jj. ja 130 jj.; Binder, Philosophie des Rechts, 1925, lk. 911 jj., 919 ja 976 jj.; Wünschmann, Zur Auslegung der Steuergesetze, Steuer und Wirtschaft 1922, lk. 833 jj.; Becker, AO, lk. 32 jj.; Vanoni, Interpret., lk. 165 jj.; vrd. Stammler, Theorie, lk. 595 jj.

lisi väljendusi. Teine seevastu arvestab ka elulisi paratamatusi ja seega teleoloogilisi momente normi tõlgenduses. Lähtudes sellest põhimõttest, vaatleme käesolevat küsimust.

Formaalsest seisukohast on määrus administratiivakt¹⁶³. Määrus esineb tavalise ja paratamatu administratiivvahendina valitsusasutiste tegevuses. Ta on immanentne nähtus eksekutiivseid funktsioone taotlevate organite, sellega ka valitsusasutiste teotsemises seaduste rakendamisel. Seepärast võib eeldada, et määruste andmine kuulub põhimõtteliselt kõigi juhtivate administratiivorganite ülesannetesse ning et PS ei saa keelata õigusloogika seisukohalt põhimõtteliselt määruste andmise õiguse säärast rakendust. Sellelt seisukohalt võib eeldada, et kui PS määrab Vabariigi Valitsusele ja ministritele juhtivaid valitsemisülesandeid, siis peab ta võimaldama selleks ka valitsemistegevusele seaduste rakendamisel selle immanentse administratiivvahendi¹⁶⁴. See vaatekoht lubab meid väita, et PS § 60 p. 10 ei sisalda mingit Riigivanema erandõigust määruste andmiseks, vaid ainult põhi-seaduslikult kindlustatud üldist volitust, mis paratamatu Riigivanema kui valitsemisorgani teotsemiseks seaduste rakendamisel¹⁶⁵. PS kindlustab vaid, et Riigivanemalt ei saa võtta seda õigust tavaliste seadustega. Kõrgema juhtiva valitsusorganina peab Riigivanem evima seda kindlustust. Kuid see kindlustus ei kõrvalda võimalust selle valitsemistegevusele immanentse administratiivvahendi andmist muudele juhtivatele valitsemisorganitele tavaliste seadustega. Seega võiksid esineda kõrvuti kaks ja rohkemgi kompetentsi määruste andmiseks ühel ja samal alal. Eespool nägime, et sel puhul on toodud ette, nagu võiksid tekkida säärase määruste andmise õiguse jaotamise puhul konfliktivõimalused, keerukad muundusvahekorrad üksikute määruste vahel ja isegi lubamatu vastuolu riigijuhi ja temale alluva valitsusasutise vahel. See pole aga võimalik, arvestades vastavate normide kehtejõu astendust¹⁶⁶. Kõik määrused, ka Riigivanema omad, peavad

¹⁶³ Vt. Kliimann, Teoria, lk. 166; Merk1, Verwaltungsr., lk. 174 jj.

¹⁶⁴ „Administratsioon on kohustatud ja ka õigustatud toimetama selliseid määrusi, peaks aga tema ülesandesse kuuluma üldine hool seaduste rakendamiseks.“ Kliimann, Teoria, lk. 181.

¹⁶⁵ Samal arvamisel on ka Kohtuministeeriumi nõunik J. Kaiv.

¹⁶⁶ Vrd. Merk1, Verwaltungsr., lk. 84 j. ja 157 jj.

olema kokkukõlas seadustega. Seega on oma kehtejõu astenduse poolest kõik määrused seadusele alluvad. Kuid see ei tähenda veel, et määrused omavahel oleksid võrdsel kehtejõu astmel.

Ka siin esineb mitmesugune kehtejõu astendus, vastavalt sellele, missugune on määruse andmise volituse ilme, ning siis ka vastavalt organite super- ja subordinatsiooni vahekordadele. Oma kehtejõu astenduse poolest on Riigivanema määrus kõrgem kui Vabariigi Valitsuse oma ja viimane omakorda kõrgem kui ministri määrus. Sellega peab alamastme määrus kokkukõlastuma seaduse kõrval veel vastaval alal esinevate ülemastme määrustega. See-suguse konstruktsiooni puhul ei saa tulla esile mingeid konflikte ning muundusvahekorrad ei ole sugugi keerukamad kui näit. PS ja seaduse või seaduse ja määruse vahel. Nii siis jõuame seisukohale, et Riigivanema määruste kõrval võivad esineda maksuseaduste alal veel muude valitsusasutiste määrused, kui nende andmiseks on seadustes volitusi. Sellega pole määratud muidugi veel õiguspoliitiline nõue, missugustele organitele peaks kuuluma määruste andmise õigus peale Riigivanema ja missugust ilmet peaks kandma see volitus. Seda küsimust vaatleme koos seni maksuseadustes esinevate volitusnormide vaatlemisega.

Määruste andmise alal maksundusõiguses valitseb täielik süsteemitus. Seda tingib kõigepealt vastavate volitusnormide selgetu sõnastus ja teiseks terminoloogia segasus. Nimetuste järgi ei saa meil üldse eraldada määrusi mitmet liiki muudest administratiivaktidest. Senises praksises on paisatud segi sisuliste piirideta nimetused: määrused, juhtnõõrid, juhatuskirjad, instruksioonid jne. Seejuures on nimetatud määrusteks sageli akte, mis osutuvad vaid juhisteks ametkondadele, korraldisteks, teatisteks või isegi lihtsateks kuulutusteks, kuna sisult määrused kannavad juhtnõõride, juhatuskirjade ja isegi korraldiste nimetusi. Eriti on paisatud segi määrused ja juhised, mida võõrkeelse väljenduse järgi nimetatakse ka instruksioonideks, juhatuskirjadeks ning keeleliselt lubamatul viisil juhtnõõrideks. Juhiste all mõistame ainult administratsiooni sisemisi korraldise, mis antakse täitmiseks alluvatele allumusvahekorra eeldusel. Viimaste andmiseks pole vaja siis ka mingit erilist volitust.

Maksuseadustes esineb kaht liiki volitusnorme. Ühed volitusnormid õigustavad vastavaid asutisi andma määrusi kogu seaduse alal kõikides selles seaduses määrustega korraldamisele kuu-

luvates küsimustes. Sääraseid volitusnorme võiksime nimetada üldulatuslikeks erivolitusteks. Seesuguseid üldulatuslikke erivolitusi sisaldavad näit.: TMS (§ 93), TeS (§ 26 p. 4), AMS (§ 602), AMMS (§ 15), PtS (§ 13), NLS (§ 45), MPS (§ 8), ÖVS (§ 31), TbS (§ 19). Teise liigi erivolitusi moodustavad need volitused, mis määravad määruste andmise kompetentsi üksikute erijuhtumite korraldamiseks. Neid volitusi võiksime nimetada lihtsalt erivolitusteks. Selliseid erivolitusi sisaldavad näit.: MKS §§ 44 ja 46; TMS § 63; RMS § 623, 632; TeS § 17 p. 20; KMS § 274; MMS §§ 2, 5, 6, 9, 16; BMS §§ 2, 3, 7, 8, 13; ToS §§ 127, 139, 154, 234 m. 1, 235, 249, 250, 262, 346, 347; AMMS §§ 2, 3 jne.

Uue põhiseaduse elluviimine nõuab seisukohavõttu, kuidas suhtuda nendes erivolitustes määrusandmisõiguse edaspidisel korraldamisel maksuseaduste alal. See seisukohavõtt on õieti rutuline, sest VKS ei lahendanud küsimust kogu ulatuses. VKS III osa määras ainult Vabariigi Valitsuse poolt üldvolituse põhjal antud määruste edaspidise kehtimise ja nende määruste muutmise korra. Vabariigi Valitsuse ja ministrite ning muude asutiste poolt erivolituste põhjal antud määruste suhtes ei võtnud VKS aga mingit seisukohta.

Vaadeldes määrusi, mis antakse üldulatuslikkude erivolituste põhjal, võime panna tähele, et nende määruste sisuline ilme ühtub võimalikkude Riigivanema määrustega sel alal. Nende määrustega püstitatavad normid haaravad kogu seaduse ala ja evivad püsivat tähendust kogu seaduse rakendamise kestuse ajal. Nii näit. on vene Ärimaksuseaduse elluviimiseks antud määrused püsinud jõus ja leidnud rakendamist oluliselt muutmata juba aastakümneid¹⁶⁷. Ta on suuresti hõlbustanud Ärimaksuseaduse ühtlast ja täpsat rakendamist. Muude maksude alal pole meil seni antud sääraseid ulatuslikke määrusi, kuid see ei tähenda sugugi, et selleks ei oleks vajadusi. Maksuseaduste ehitus ei ole niivõrra selge, et nende rakendamine toimuks raskusteta ametkondade poolt, millesse kuuluvad ametnikud võivad evida küll head tehnilist vilumust, kuid mitte samavõrdset õigusteaduslikku eelharidust. Pealegi ei ole need ametkonnad teadlikud seaduste loomisel neis aren-

¹⁶⁷ Vt. Vene rahaministri instruksioon VSKK nr. 150 — 1898; VSKK nr. 30, 60, 70, 74 — 1899 jt.

datud põhimõtetest. Seaduste käsitlemine nende ametkondade poolt võib osutuda sageli vildakaks, mõnikord isegi otse valeks. See ilmneb eriti seadustes esinevate uute põhimõtete suhtes, millele olulist ilmet vanadesse traditsioonidesse süvenenud asutised sageli ei taipa ega oska anda nende rakendamisele õiget suunda. Nii näit. ei ole MKS maksude määramisega seonduvad objektiivsuse ja õiglase hindamise põhimõtted leidnud seni veel õiget hinnangut ning käsitlust.

Maksuseaduste normide täpsa rakendamise raskust asutiste poolt süvendab veel maksuseaduste teleoloogilise tõlgendamise nõue, millest räägime edaspidi. Peale muu on seadust rakendavaid asutisi ikkagi mitu või palju. Vaatamata ühtlustatud järelevalvele võivad maksuseadused neis tingimustes leida siiski mitmesugust tõlgendust, mis ei ole kuidagi soovitatav. Kõikide nende ebasobivuste ärahoidmiseks evib esmajärgulist tähendust määrus, mis arendab ja selgitab üksikasjalisemalt seaduse määratlusi, määrab üksikute normide õige tõlgendussuuna või koguni annab täpsaid tõlgendusi, luues sellega vajalikke eeldusi seaduse ühtlaseks ja täpsaks rakendamiseks.

Sel otstarbel on süstemaatilised määrused maksuseaduste elluviimiseks väga vajalikud, mida peab arvestama meie praksis. Näit. on MKS rakendamisel tekkinud raskusi, ebatäpsusi ja isegi ebaühtlust, mille kõrvaldamine oleks võimalik süstemaatilise määrusega. Seepärast vajab MKS elluviimise määrust, samuti nagu muudki maksuseadused.

Kellele peaks kuuluma säärase elluviimise määruste andmine? Vastus võiks olla lühike: sellele, kelle poolt määruste andmisel kindlustatakse määruste abstraktsetele normidele kõige suurem autoriteet, kõige suurem täpsus sisustuses ja kõige parem tehniline viimistlus. Seda kindlustab kõige paremini nende määruste andmine Riigivanema poolt. Sel juhtumil on kindlustatud, et määruse kava arutab koostav ministeerium tõsiselt, samuti et seda kaalub Vabariigi Valitsus või viimase komisjon ning et see kuulub läbivaatamisele kohtuministeeriumi kodifikatsiooniosakonnas. Praksis on tõendanud, et ministrite poolt antud määrused on sisustatud sageli väga ühekülgselt vaatekohtadelt, halvasti viimisteldud ja mõnikord osutuvad ka ebatäpsateks oma juriidilistes väljendustes. Peale selle oleksid seega täielikult kõrvaldatud igasugused arusaamatused Riigivanema ja muude asutiste üldula-

tuslikkude määruste paralleelsel rakendamisel. Sellepärast tuleme neil õiguspoliitilisel kaalutlusil otsusele, et üldulatuslikud erivolitused tuleb kustutada kõigest maksuseadustest, mille järeldusel määruste andmise õigus selles ulatuses jääb Riigivanemale.

Üksikud maksuseadused ei sisalda juba nüüd üldulatuslikku erivolitust määruste andmiseks. Nii näit. ei sisalda seda MKS, PMS ja suur hulk väiksemaid makse käsitlevaid seadusi. MKS eelnõus kustutati vastav erivolitus Riigikogu üldkomisjonis teadlikult põhjendusel, et Vabariigi Valitsusel on juba määruste andmise õigus ning selle seaduse alal peaks määruste andmine kuuluma Vabariigi Valitsusele. PS muudatuste jõustumisega läheb endine üldvolitus määruste andmiseks üle Riigivanemale.

Sellega jääb lahtiseks veel erivolituste küsimus, mille põhjal antakse määrusi seaduses kindlalt määratud üksikküsimuste lahendamiseks. Siin peab otsekohe märkima, et need määrused osutuvad paratamatuiks administratiivvahendeiks neile valitsemisorganitele, kellede kompetentsi kuulub vastavate seaduste rakendamise juhtimine. Maksustamise alal on sääraseks organiks majandusminister¹⁶⁸. Seesuguste määruste andmise tarve selgub seaduste rakendamise käigust. Tavaliselt pole need määrused kestvalt püsiva loomuga, vaid rohkem mööduva, muutuva ilmega normid, mida sageli antakse isegi kindlateks tähtaegadeks ja mis võivad tingida ka vaid ühekordse täitmise. Selliste määruste tüüpilisemaid näiteid on MKS §§ 44 ja 46 sisalduvate erivolituste põhjal antavad määrused. Nende määrustega kohustab majandusminister tema poolt abstraktselt piiritatud kodanikkude ringi esitama maksuinspektoritele maksustamiseks vajalikke teateid seaduses kindlaks määratud ulatuses, määrates ühtlasi nende teadete esitamise tähtaja ja teadete koostamise vormi. Need määrused antakse igaks kohustusperioodiks eraldi ja nende andmisest sõltub maksustamistööde täitmine. Seepärast on loomulik, et nende määruste andmine kuulub majandusministrile.

Kõigil juhtumil ei ole need määrused antud kindlateks täiteperioodideks, vaid evivad kestvamat püsivust, kuid maksustamise tehnilistest nõuetest tingitult kuuluvad ometi sageli muutmisele. Arvestades ülalöeldud asjaolu, et kirjeldatud määrused on paratamatud administratiivvahendid seaduse rakendamist juhtivatele

¹⁶⁸ Vt. VKS §§ 31 ja 48; VMAS §§ 156, 157, 158, 471, 472.

organitele ja et nende andmine ning muutmine on suuresti tingitud maksustamistöõde tehnilistest nõuetest, tuleks nende määruste andmine jätta majandusministrile. Selle kompetentsi andmine Maksudevalitsuse direktorile ei võiks üldse tulla kõneste, sest viimane on korraldav ja otsest järelevalvet teostav, sageli isegi otsustav organ.

Õiguspoliitiliselt ei ole õige usaldada abstraktsete normide andmist organile, kes ise otsustab nende normide põhjal. Pealegi ei võiks majandusministrit kui juhtivat organit kõrvaldada maksuseaduste rakendamise juhtimisest. Ka on ministeeriumi keskasutises tavaliselt suurema õigusteadusliku kvalifikatsiooniga ametijõude, kellele osavõtt määruste koostamisest ja arutamisest kindlustab määrustele suurema täpsuse, selguse ja terviklikkuse. Maksudevalitsuse direktorile jääb seaduste rakendamise korraldamiseks juhiste andmise õigus.

Määruste andmise korraldamine kirjeldatud viisil loob vajaliku loogilise astenduse määruste süsteemis. Sääraselt astendatud määrused täiendavad üksteist vastastikku. Selge näite sellest võib pakkuda määruste rakendamine MKS §§ 44 ja 46 täitmisel. Riigivanema määrusega tuleks täpsalt määratella, missugustel juhtudel ja missuguses ulatuses võib üldse nõuda neis paragraafes määrateldud teateid. Need küsimused pole seaduse sõnastuse järgi sugugi selged. Õiguse püsivalt ühtlase rakendamise huvides on seaduse sõnastuse pretsiseering aga väga tarvilik. Kokkukõlas seaduse ja Riigivanema määruse sätetega määraks siis majandusministri määrus kohustusadressaadid, esitatavate andmete iseloomu ja andmete esitamise tähtaja.

Sellega oleme lahendanud esimese eespool ülesseatud küsimusist. Meil jääb lahendada veel teine küsimus, nimelt, missugune on määruste toimivuse ulatus maksundusõiguses. Selle küsimuse selgitamiseks tuletame kõigepealt meelde, et PS § 60 p. 10 õigustab Riigivanemat andma määrusi kokkukõlas seadustega. Sellest võime järeldada, et Riigivanema määrused ei või olla vastuolus seadustega. Määruse vastuolu seadusega võib avalduda selles, et määrus muudab või teisendab kehtivaid seadusnorme, või koguni kõrvaldab täiesti nende normide kehtivuse. Määrusi, mis evivad säärast toimet, nimetatakse määrusteks *contra legem*¹⁶⁹. Seega võime öelda, et Riigivanema poolt maksusea-

¹⁶⁹ Vt. Kliimann, Teooria, lk. 181 j.

duste alal antavad määrused ei saa kunagi olla määrusteks *contra legem*. Praegu üldulatuslikkude erivolituste põhjal antavate määruste suhtes ei ole otseselt püstitatud seda nõudmist, kuid PS üldised põhimõtted teevad selle nõude kohuslikuks ka siin. Erivolituste põhjal antud määrused ei saa olla *contra legem* juba oma volitusnormi konstruktsiooni tõttu, mis määrab ise määruse sisu tingimused.

Õigusliku toimivuse ulatuse poolest eristatakse veel määrusi *praeter legem* ja määrusi *inter legem*. Määrusteks *praeter legem* tavatsetakse nimetada neid määrusi, millega lahendatakse küsimusi, mis seaduses seni korraldamata. Need määrused asendavad seega seaduse sätteid. Määrusteks *intra legem* nimetatakse neid määrusi, mis konkretiseerivad üksikasjalisemalt rakendatavas seaduses sisalduvat normistikku ¹⁷⁰.

Määrus *praeter legem* korraldab küll ala, mis seni seadusega korraldamata. Kuid ta korraldab seda nii, et määrus ei kõrvaldaks ega takistaks ühegi seadusnormi kehtivust. Sellega ei ole ta antud mitte ainult vastava volitusnormi piirides, vaid üldse kokkukõlas seadustega. See kokkukõla ei tohi piirduda ainult seaduste otseste väljendistega, vaid peab laienema koguni seadustes üldiselt kehtivatele põhimõtetele. Niisugune määrus asetub seega õigusnormide süsteemi täielikus kokkukõlas kõigi ülemastme õigusnormidega. Meil ei ole siiski mingit alust arvata, nagu oleks Riigivanem üldiselt õigustatud andma neid määrusi PS § 60 p. 10 põhjal, sest *praeter legem* määruste andmise õiguse volitamine administratsioonile tähendab legislatsiooni kompetentsi edasidelegeerimist. Kuid ülipõhimõtteliselt on seadusandlusasutisel oma õiguste ja kohuste võõrandamine lubamatu ¹⁷¹.

Sama seisukoht on mõõtuandev ka määruste suhtes, mis antakse üldulatuslikkude erivolituste põhjal. Pole mingit alust arvata, et ka üldulatuslikkude erivolituste põhjal võiks anda määrusi *praeter legem*.

Positiivne õigus teebki nende määruste kasutamisele üksikutes küsimustes takistusi. PS § 83 sõnastuse järgi võib koorjata kodanikke maksudega ainult seaduse põhjal. Mis mõista selle paragraafi sõnastuse all, selgitasime eespool. Sellekohaselt

¹⁷⁰ Vt. Kliimann, Teooria, lk. 181.

¹⁷¹ Vrd. Kliimann, Teooria, lk. 182.

ei ole üldvolituse või üldulatusliku erivolituse põhjal lubatud anda määrusi maksukohuslase maksukoormuse suurendamise või maksukohuste ilme muundamise sihiga, olgugi et sellega ei tekiks vastuolu seaduse sätetega. Vastasel puhul sõltuks kodanikkude koormamine maksudega mitte seadusest, vaid määrusest, mis ei ole enam kokkukõlas PS § 83-ga.

Praeter legem määruste andmise maksuseaduste alal teeb ülearuseks ka Riigivanema dekreedioigus. Juhtumid, mis maksuseaduste rakendamise puhul vajavad lahendamist määrustega, tähendavad erandlikkust ning edasilükkamatuid riiklikke vajadusi. Dekreedi kasustamine neil juhtumel oleks täiesti põhjendatud.

Erivolituste puhul ei saa käsitatav küsimus üldse esineda seesugusel kujul. Erivolitused määravad määruste andmise selgesti piiritletud üksikjuhtumeiks. Seadus, mis sisaldab erivolitust, peab olema kokkukõlas PS määritlustega. Seepärast ei või ta sisaldada põhiseadusvastast volitust, mis õigustaks andma määrusi ka maksukoormuse suurendamise või muundamise sihiga. Kokkukõla eest PS ja seaduse vahel selles ulatuses peab hoolitsema juba seaduseandja ja seaduse väljakuulutaja. Seepärast ei tule määruste andmisel erivolituste põhjal üldse kõne alla võimalus maksukohustuse suurendamiseks või muundamiseks.

Kokkuvõttes võime öelda, et nii dogmaatiliselt kui ka õiguspoliitiliselt on *praeter legem* antud määruste kasustamine maksundusõiguse alal üldiselt lubamatu.

Määruste suhtes *inter legem* ei ole maksundusõiguses mingeid kitsendusi. Määrused *inter legem* on tavalisemad määrused maksustamise alal, mis ei käi vastu ei PS üldistele põhimõtetele ega ka PS § 83 mõttele.

Need määrused peavad oma kehtejõu poolest olema astendatud selliselt, et iga määruse norm oleks tingimata subsumeeritav mõnele vastava seaduse normile. Need määrused võivad täpsustada üksikuid väljendeid ning mõisteid viimaste kirjeldamise teel, tõlgendada üksikuid seadusnorme või määrata üksikasju asjaoludes, mis seaduses määriteldud üldiselt¹⁷². Seesugune määrus oleks vaid selgitus või abistusvahend seaduse rakendamisel ja tema kehtejõud sõltuks vahetult sisulisest vastavusest seadusnormidele. Määruse normid oleksid küll siduva tähendusega nii

¹⁷² Vt. Kliimann, Teooria, lk. 181.

maksukohuslasele kui ka seaduse täitjale — maksuametnikule, kuid see siduvus oleks kehtiv vaid sel puhul, kui need normid ei loo vastava seaduse normi kõrval lahkuminevaid, iseseisvaid mõisteid ega tuleta uusi õiguslikke funktsioone. Seejuures tuleb sageli panna tähele, et need määrused antakse üldvolituse ja üldulatusliku erivolituse puhul mitte volitusnormi enda, vaid mõne teise normi korraldamiseks. Määruse kehtivuse kaalumisel ei tule seepärast otsustamisele ainult küsimus, kas määruse andja on talitanud volituse piirides, vaid kas iga määruse normi mõiste ja väljendus on sisult kokkukõlas vastava ülemastme normi mõiste ja väljendusega.

Neid määrusi võib anda nii üldvolituse ja üldulatuslikkude erivolituste kui ka erivolituste põhjal, viimasel puhul muidugi ainult volituses määratud erijuhtumite ulatuses.

2. peatükk.

VÕÕRAD SEADUSNORMID EESTI RIIGI-MAKSUNDUSÕIGUSE NORMISTIKUS.

§ 6. Funktsionaalselt seondatud võõrad seadusnormid maksundusõiguse normistikus.

Eespool nimetasime maksuseadusteks seadusi, millede põhisihiks on riigile tulude hankimise korraldamine eraomanduses olevate varandus- või tuluosade rahalise ekvivalendi õiguspärase ülekandmise teel tulundushüvelise vastutasu eelduseta. Kuid eespool tähendasime samuti, et seadusandliku päritoluga maksundusõiguslik normistik ei piirdu ainult maksuseadustega. Maksuseaduste normistikku täiendavad ühel või teisel viisil ning ulatuses seadused, millede põhisihit ei ühtu maksuseaduste põhisihiga, vaid mis taotlevad hoopis teisi või laiemaid sihte. Oma põhisihiga kohase toimivuse kõrval evivad sääraseid seadused siiski mingit toimivust ka maksundusõiguse süsteemi sisustamisel sel teel, et nad vahetult määritlevad või korraldavad üksikuid maksundusõiguslikke küsimusi või koguni üksikuid instituute, või ainult täiendavad mingis ulatuses maksuseaduste vastavaid norme. Neid seadusi liidab maksundusõigusega, järelikult, nende õigusliku funktsiooni kokkupuude maksundusõigusega üle oma põhisihilise funktsiooni ulatuse, mispärast võimegi neid nimetada funktsionaalselt seondatud võõrasteks seadusnormideks maksundusõiguse normistikus.

Nende võõraste seaduste seos maksundusõigusega võib avalduda selliselt, et selles seaduses on üksikuid norme, mis käsitlevad otseselt maksundusõiguslikku ainestikku, ilma et need normid eviksid veel muid toimivusi ja et ülejäänud normistik eviks toimivuselt mingisuguseid puutepunkte maksundusõigusega. Sääraseid

normid, moodustades vormilt vastavate seaduste lahutamatud osad, on sisult ühtlasi siiski ka maksuseaduste liitosadeks, täiendades viimaste normistikku. Sel alusel võime seesuguseid maksuseaduste suhtes võõrastes seadustes esinevaid norme nimetada maksuseaduste liitnormideks. Kuid teiselt poolt võib ülalkirjeldatud funktsionaalne seos maksuseaduste ja viimaste suhtes võõraste seaduste vahel avalduda sääraselt, et kogu seadus või selle osa riivab oma põhisihilise toimivusega muu seas ka maksustamise ala, ilma et ta vahetult määritleks maksundusõiguslikku ainestikku. Need seadused täidavad oma toimivuse osavalduses ka maksundusõiguse suhtes mingit normatiivset funktsiooni. Sääraseid seadusi võime nimetada maksuseaduste suhtes täiendavateks seadusteks.

Liitnormid on Eesti riigi maksundusõiguses kõigepealt need normid, mis, asetsedes maksuseadustest lahkuminevaid sihte taotlevates eriseadustes, korraldavad üksikuid sihtmakse või lõive, millele olmastik on seondatud selle seaduse poolt põhisihiliselt korraldatud avaldustega. Siia kuuluvad näit. kohtumakse korraldavad normid TKS-s, KKS-s ja AKK-s, loteriimaksu korraldavad normid Loteriiseaduses, maapõuevarade uurimislubade maksu korraldavad normid Mäeseaduses jne.¹⁷³

Edasi kuuluvad siia normid mitmesugustest seadustest, mis korraldavad maksustamisest vabastamisi¹⁷⁴. Lõppeks tuleb siia arvata normid kaubandus-, konsulaar- ja muudes seadustega kehtima pandud rahvusvahelistes lepingutes, mis sisaldavad maksundusõiguslikke määranguid¹⁷⁵. Kõik need liitnormid on alati selgesti määrateldud, mis laseb otseselt hinnata nende toimivuse ulatust maksundusõiguses. Seepärast pole pikem peatumine nende normide vaatlemisel vajalik.

Täiendavate seaduste käsitus pole nii kerge nagu liitnormide käsitus. Teatavaid raskusi tekitab juba nende toimivuse aluste määramine. Veel raskem aga on nende toimivuse ulatuse selgitamine. Seepärast peame vaatlema neid üksikasjalisemalt.

¹⁷³ Vt. nende normide kohta vastavad viited § 1 juures.

¹⁷⁴ Vt. näit. RT 1930, 33, 201, § 21; RT 1925, 95/96, I, 33, § 8; RT 1928, 46, 266, § 2; RT 1928, 47, 282, § 88; RT 1932, 32, 185, § 11¹.

¹⁷⁵ Vt. näit. Eesti-Saksa kaubandus- ja laevanduslepingu art. 1 teine lõige; art. 2; art. 6 teine lõige; art. 12; art. 14; lepingu lisa B; lisa selle lepingu lõpuprotokollis art. 6 juurde; RT 1929, 37, 279; RT 1929, 65, 451.

Kuid pole sugugi vajalik võtta vaatlemisele kõiki maksuseaduste suhtes võimalikke täiendavaid seadusi, sest mõningate toimivus nendest maksundusõigusele on õieti tähtsusetu. Vaatleme ainult neid täiendavaid seadusi, millede toimivus on maksundusõigusele eriti tähtis. Säärasteks tähtsateks täiendavateks seadusteks tuleb lugeda: ASS¹⁷⁶, AKK¹⁷⁷, VKS¹⁷⁸ ja MAS¹⁷⁹. Nagu tähendatud juba eespool, on meil sel juhul selgitada peamiselt kaks küsimust: 1) mis on nende seaduste maksundusõiguses esineva toimivuse aluseks ja 2) missuguse ulatusega on see toimivus?

Peatume kõigepealt Administratiiv-sissenõudmise seadusel. Selle seaduse põhishihiks on riigi ja omavalitsuste tuluvõlgade sissenõudmise korraldamine. Sellega on selle seaduse toimivus kaugelt ulatuslikum kui maksunduse ala. Kõigepealt moodustab maksuvõlg vaid osa, olgugi väga tähtsa osa tuluvõlgadest. Teiselt poolt korraldab see seadus mitte ainult riigi, vaid ka omavalitsuste tuluvõlgade sissenõudmist. Nii siis riivab see seadus riigi maksustamise ala vaid oma toimivuse osaavaldusega.

Selle seaduse kehtejõud maksustamise alal ei olene maksuseadustest. MKS §§ 109 ja 141 määravad küll, et maksuvõlad ja maksutrahvid nõutakse sisse administratiiv-sissenõudmise korras. Kuid need määratlused ei loo mõlema seaduse — MKS ja ASS — vahel veel viitelist seost. Viitelist seost võiksime konstateerida vaid puhul, kui ASS kehtivus maksuvõlgade ja maksutrahvide sissenõudmisel sõltuks ainult säärasest viitest¹⁸⁰. See pole aga nii, sest ASS funktsioon riigi maksuvõlgade ja maksutrahvide sissenõudmise korraldamisel sõltub esijärjekorras selle seaduse enda määratlusest. Nimelt määrab ASS § 1 selgesõnaliselt, et administratiivkorras kuuluvad sissenõudmisele riigi avalikud maksud, lõivud ja neist sõltuvad trahvid, viivitus- ja lisarahad ning -protsendid. See määritelu on muu seas loomult täpsam, sest ta kõrvaldab vaidluse ka viivitus- ja lisarahade ning -protsentide sissenõudmise korra suhtes, millede sissenõudmise korda ei maini MKS.

¹⁷⁶ RT 1932, 2, 15.

¹⁷⁷ RT 1919, 10, I, 23; m. t. RT 1929, 16, 110; RT 1932, 17, 127.

¹⁷⁸ RT 1934, 5, 36.

¹⁷⁹ VSK I k., 2. jagu.

¹⁸² Vrd. K l i i m a n n, Normitehnika, lk. 9.

ASS normide toimivus haarab riigi kogu maksunduse ala. Seejuures esineb maksunduse alal ASS üldine toimivus, s. o. maksuvõlgade, maksutrahvide jne. sissenõudmisel tulevad kohaldamisele kõik selle seaduse normid.

Sissenõudmise korra käsitus kuulub ainult sellele seadusele; maksuseadused ei sisalda selles suhtes norme. Sellega alustab ASS oma normeeringut sealt, kus lõpeb maksuseaduste normeering.

Ainult erandlikult sisaldab ASS mõne normi, millel konkureeriv ilme üksikute maksuseaduste normide suhtes ja kus tulevad esile siis ka küsimused nende seaduste vastastikusest muundusefektidest. Nii näit. käsitlevad ühte ja sama küsimust MKS § 17 ja ASS § 5 lõpplauses väljendatud norm. Esimese seaduse norm määrab, et majandusministri esindajail on õigus revideerida omavalitsusasutistes riigimaksude vastuvõtmise kohta peetavaid raamatuid, kviitungeid ja muid dokumente ning riigimaksu summade kassaseisu. ASS § 5 norm aga korraldab, et maksuinspektoril on õigus revideerida omavalitsuse ametnikkude tegevust riigimaksude sissenõudmise alal.

Esimesel pilgul näib, nagu käsitleksid need normid hoopis erinevaid küsimusi, kuid sisult on mõlema normi küsimuskompleksid täiesti võrdsed. Kui MKS § 17 väljendab, et majandusministri esindajal on õigus revideerida omavalitsusasutistes riigimaksude vastuvõtmise kohta peetavaid raamatuid, kviitungeid ja muid dokumente ning riigimaksu summade kassaseisu, siis tähendab see ikka seda, et revideerija revideerib selle omavalitsuse ametniku tegevust, kelle kohuseks on vastavate raamatute õige pidamine, kviitungite korrapärase kasustamine, muude dokumentide korraldamine ning hoid ja kassa hoidmine ja valitsemine. Neis asjaoludes väljendubki vastava ametniku teotsemine. Dokumentides väljendub ka sissenõudmise õige või ebaõige teostamine või teostamata jätmine. Senise praksise ja kujunenud mõiste järgi ei tähenda sõna vastuvõtmine sel alal mitte ainult raha passiivset kasseeringut, vaid ka nõudmise esitamist ning selle teostamist, haarates sellega sundsissenõudmise võimaluse. Seda ulatust evib ka ASS § 5 norm. Lahkumine nende kahe normi vahel algab selles, et ASS norm määritleb revideerimise kompetentsi ainult maksuinspektorile, MKS jätab selle aga igale majandusministri esindajale. Nii on kompetentsi määritlemise poolest MKS norm laiema ulatusega. Peale selle määritleb MKS norm ka revi-

deerimise tulemusena selgunud asjaolude korraldamist, mida ei tee ASS norm. Oma funktsioonide poolest on aga mõlemad normid, nagu nägime, täiesti ühtlased. Seepärast tekib paratamatult küsimus, kas nad ei ole vastastikku muundusvahekorras. Et ASS on hilisem seadus, siis võiks mõelda, et selle norm võiks muuta MKS normi. Kuid seda ei saa pidada õigeks. Nagu selgus eespoolsest käsitlusest, on mõlemad seadused teineteisest sõltumatud, evides eri põhisihte, mis ainult osalt ristlevad. Liitudes ainult oma funktsioonide poolest osaliselt maksuseadustega, ei saa ASS ise aga mitte maksuseaduseks. Seetõttu ei ole eelkirjeldatud norm ka mingis muundusvahekorras MKS vastava normiga. Mõlemad püsivad, evivad jõudu ja võivad tulla rakendamisele.

Teise konkureeriva juhtumi moodustab ASS § 29 väljendatud norm, mille järgi sissenõudmist korraldav asutis võib pikendada võlgniku palvel maksutähtaega. See norm vastab MKS § 117-le, selle vahega, et viimane on täielikum, määrates pikendamise tingimused ja kompetentsi. ASS-i norm on ulatuselt laiem selles mõttes, et ta käib mitte ainult maksuvõlgade, vaid ka muude administratiivkorras sissenõudmisele tulevate tuluvõlgade kohta, vaatamata selle paragraafi näiliselt kitsendavale redaktsioonile. Teiselt poolt on see norm kitsam, sest ta piirab pikendamisvõimaluse ainult äripidajate tuluvõlgadega.

Eespool-selgitatud põhjusel ei evi ka see norm MKS normi suhtes mingit muundavat mõju. Mõlemad normid jäävad püsima sõltumatult. Tegelikult aga ei saa ASS norm riigi maksuvõlgade pikendamise alal tulla üldse rakendamisele. MKS § 117 määrab kompetentsi ja pikendamise tingimused. Maksude pikendamisel saab toimida ainult määratud kompetentsi ja tingimuste piirides. Et ASS § 29 ei määra kompetentsi ega tingimusi, siis ei saa pikendav asutis mööduda pikenduse lubamisel MKS § 117 normidest. ASS § 29 jääb selle kõrval püsima deklaratiivse normina, mille tegelik rakendamine on mõeldav ainult muude tuluvõlgade piires peale riigi maksuvõlgade. Ja ainult seevõrra, kuivõrra MKS pole pandud kehtima üksikute maksude suhtes ning vastavad seadused ise ei sisalda võrdseid norme, võiks ASS § 29 tulla rakendamisele ka riigi maksuvõlgade pikendamise alal.

Lõppeks evib konkureerivat ilmet veel ASS § 70, kuid selle paragraafi rakendamise võimalus maksuvõlgade alal on osalt kõrvaldatud sama paragraafi märkusega, et see norm tuleb rakenda-

misele vaid siis, kui vastavad seadused ei näe ette eri protsendimäära. MKS sisaldab aga selle (§ 109). Nii evib see norm jõudu üksikute maksude suhtes vaid siis, kui MKS ei evi nende suhtes kehtejõudu ning vastavad eriseadused ise ei sisalda protsendimäära.

Hoopis keerulisem kui ASS ja maksuseaduste suhe, on viimaste suhe AKK-ga.

AKK üldine funktsioon avaldub õiguskaitse korraldamises administratiivasjus. Ka maksustamisasjad on administratiivasjad, millede alal õigusriiklik põhimõte eeldab samuti õiguskaitset nagu muudelgi administratiivaladel. Seega alluvad maksuasjad üldpõhimõtteliselt AKK funktsiooni toimele, moodustades osa asjade kogumist, millede alal teostab õiguskaitset administratiivkohus. Seepärast võime tunnustada, et AKK § 3 teine lause määrab üldiselt kaebamise õiguse ka maksuasjades. AKK § 2 määrab valitsusasutised, kellede otsuste ja korralduste asjus saab kaevata. § 2 evib toimet vaid koos §§-dega 4, 5 ja 6, mis määravad eelmises paragraafis loendatud asutiste allumuse administratiivkohtutele. Jälgides §§ 4, 5 ja 6 allumussätteid, leiame, et ainult § 6 on loendatud ametisikuid, kes võivad teha otsuseid ja anda korraldise maksu asjus. Säärasteks ametisikuteks on majandusminister ja Maksudevalitsuse direktor. Sellega alluvad kaebused nende ametisikute otsuste ja korralduste peale maksu asjades Riigikohtule. Otsuste tegemine ja korralduste andmine maksu asjus ei piirdu aga ainult majandusministri ja Maksudevalitsuse direktori võimkonnaga. Peale nende on muid ametisikuid ja asutisi, kellel on võim teha otsuseid ja anda korraldise maksu asjades. AKK ei määra kohtulikku allumust viimatinimetatud juhtumeil, vaid jätab selle § 6¹ järgi vastavate seaduste, käesoleval puhul maksuseaduste määrata. Seda teevadki MKS §§ 94, 97 ja 140 ning ToS §§ 220, 319, 334 ja 411, määrates Maksu- või Tollipeakomitee otsuste õiguskaitse allumuse Riigikohtule.

Sellest võime järeldada, et administratiivkohtule allumust maksu asjades korraldavad ühelt poolt AKK ja teiselt poolt MKS ning ToS kui maksuseadused. Nende seaduste allumust määravad sätted täiendavad üksteist vastastikku ega too esile mingit vastuolu. Esineks aga vastuolu neis sätetes, siis tekiks küsimus, kumb pool neist seadustest kõrvaldab kumma kehtivuse allumuse määramisel. Mõlemad seadusekompleksid on küll sõltumatud nii oma

põhisihtide kui ka funktsioonide poolest. Kui aga maksuseaduses esineb norme, mis käsitlevad kohtuliku õiguskaitse korraldamist maksu asjus, siis evib see normikompleks, võetud mõtteliselt lahus muudest maksuseaduste normidest, sama põhisihti mis AKK. Ka maksuseaduses esinev vastav normikompleks käsitleb administratiivkohtulikku allumust ja protseduuri maksu asjades. Sel alusel võiksimegi kvalifitseerida AKK ja maksuseaduste eelnimetatud normikompleksi suhet kui üldnormide ja erinormide suhet.. AKK osutuks üldseaduseks mitte maksuseaduse, vaid maksuseaduse selle normikompleksi suhtes, mis käsitleb AKK-ga ühtlast aines-tikku. Sellest teeksime järelduse üldiselt kehtiva õiguspõhimõtte alusel, et maksuseaduse vastav normistik kui erinormistik kõrval-dab üldnormistiku kehtivuse¹⁸¹. Kuid teiselt poolt järeldame samast, et AKK kehtib administratiivkohtuliku õiguskaitse korral-damisel maksu asjades täiendavalt sama ainet käsitlevate maksu-seaduste normide kõrval.

Kokkuvõttes märgime veel kord, et 1) MKS §§ 94 ja 140 ning ToS §§ 220, 319, 334 ja 411 määravad Maksu- ja Tollipeakomitee otsuste peale maksustamis- või trahviotsuste asjus antavate kaebuste allumuse Riigikohtu administratiivosakonnale; 2) MKS § 97 määrab sama allumuse kaebuste suhtes, mis antud peakomiteede otsuste peale, milledega viimased keelduvad arutamast asja, mis allub neile, jätavad käigu andmata sisulise otsuse peale esitatud kaebusele või keelduvad uuendamast edasikaebetähtaega, või mis antud peakomiteede viivituse peale, ning 3) AKK § 6 määrab allu-muse kaebuste suhtes, mis antakse majandusministri või Maksude-valitsuse direktori otsuste ja korraldiste peale¹⁸².

Kirjeldatust järeldatavad kaebevõimalused ei haara aga kõiki vajalikke juhtumeid kohtuliku õiguskaitse nõuete alalt maksu asja-des. Juba peakomiteede seadustega kokkukõlatu tegevus võib avalduda ka muul viisil kui kirjeldatud eespool. Säärasteks osu-tuvad näit. juhtumid, kui peakomitee taandab isiku, kes võib esi-neda asjaosalisena või selle volinikuna, kui peakomitee keeldub vastu võtmast tõendeid, üle kuulamast tunnistajaid ja asjatundjaid asjaosaliste palvel, keeldub lubamast maksustamisasjade ümber-otsustamisele võtmist jne. Siis edasi võtame arvesse, et peale

¹⁸¹ Vt. Bühler, Lehrb., lk. 31.

¹⁸² Vrd. Kl i i m a n n, Normitehnika, lk. 28.

majandusministri ja Maksudevalitsuse direktori teevad mitmesuguseid korraldise maksustamise asjades veel muud maksuasutised, millede peale esitatavate kaebuste suhtes ei määra maksuseadused või AKK kohtulikku allumust. Kuid maksuseadused ei keela kohtulikku õiguskaitset üheski säärastest asjadest. Järelikult kehtib nende juhtumite suhtes AKK § 3, mis eeldab õiguskaitse võimalust kannatanule. Missuguste allumusreeglite kohaselt saab siis teostada neis asjades kohtulikku õiguskaitset?

Vaatleme kõigepealt peakomiteedega seonduvad juhtumeid. Osa juhtumest on peakomiteede tegevuses, kus kohtulik allumus määrata, säärased, mis esinevad kaasnähtustena peakomiteede sellises tegevuses, mille alal kohtulik allumus MKS §§ 94, 97 ja 140 ning Tos §§ 220 ja 411 järgi määratud. Seetõttu on võimalik saavutada kohtulikku õiguskaitset neil juhtumel koos asjadega, milledes kohtulik allumus määratud. Nii näit. on juhtum, kus peakomitee keeldub võtmast vastu tõendeid kaebuse arutamisel maksustamisotsuse asjas, otseselt seonduvad arutatava asja otsustamisega ning seepärast saab kaevata seesuguse keeldumise peale koos kaebusega peakomitee otsuse peale maksustamisotsuse asjas. Täpsalt samal teel on võimalik kohtuliku õiguskaitse teostamine ka kõigil sellisel seonduvad juhtumel. Sellel seisukohal asuti MKS arutamisel ja seda teed kasustab ka praksis.

Kuid peakomiteede tegevuses tuleb esile mõningaid juhtumeid, mil ei ole võimalik kaevata koos kaebustega MKS §§ 94, 97 ja 140 ning ToS §§ 220, 319, 334 ja 411 põhjal ja mis juhtumeiks seadus ei määra ka eraldi kaebevõimalust. Säärasteks juhtumeiks on näit. maksuasjade ümberotsustamisele võtmise lubamisest keeldumised. Eeldades AKK § 3 kehtivust ei saa kuidagi mõelda, et säärased juhtumid oleksid kohtuliku õiguskaitse piires eraldatud, kuigi ei saa seadustest järeldada otsest allumussätet. Järelikult peab eeldama otsest kaebevõimalust peakomitee tegevuse peale ka säärastel juhtumel MKS muude juhtumite jaoks määratud allumussätete kohaselt.

Kohtuliku õiguskaitse suhtes maksuasutiste korraldise asjus, milledele kaebamiseks ei ole määratud kohtulikku allumust MKS või AKK sätetes, tuleb samuti pidada õigeks, et juhtumel, kus kaebused neile korraldisele on võimalikud koos kaebustega maksustamis- või trahviotsuste või MKS § 79 tähendatud korraldise asjus, tuleb võimaldada õiguskaitset sel teel. Kuid ka siin

pole see alati võimalik. Siis tuleb kasustada AKK § 3 täitmiseks teist teed. Maksuseadused ja ka AKK ei anna küll otseseid sätteid sääraseis asjus esitatavate kaebuste kohtuliku allumuse suhtes, kuid MKS ja AKK annavad selleks siiski kaudsemalt aluseid. Kui korraldise, mille suhtes ei saa kasustada õiguskaitsete teed koos asjadega, milledes kohtulik allumus seadustes määratud, annab näit. maksuinspektor, siis on võimaldatud kaebamine Maksudevalitsuse direktorile, kelle ülesandeks on MKS § 1 järgi maksustamistegevuse juhtimine, korraldamine ning järelevalve selle tegevuse seaduspärasuse üle. Järelevalveorganina on Maksudevalitsuse direktor kohustatud võtma seisukoha ja tegema otsuse säärase kaebuse kohta. Viimase otsuse peale on juba võimalik kaevata Riigikohtule AKK § 6 allumussätte kohaselt.

Vaadeldes maksustamisasjades kohtulikkude allumust määritlevaid norme, tõuseb küsimus, kas siin ei tule kohaldamisele vastavaid norme Vene senati seadusest, mis kehtib Riigikohtu seaduse § 17 põhjal. Kokkukõlas prof. Kliimanni arvamustega peab tunnustama, et AKK ja MKS kõrval ei kehti Vene senati seaduse allumust määritlevad sätted¹⁸³.

Olles selgitanud asjaolu, et maksuasutiste tegevuse õiguspärasus allub administratiivkohtu kontrollile MKS §§ 94, 97 ja 140, ToS §§ 220, 319, 334 ja 441 ning AKK § 6 allumussätete kohaselt, ning võttes arvesse, et AKK moodustab administratiivkohtu protseduuri normistiku, küsime, missuguses ulatuses kehtib AKK normistik õiguskaitsete teostamisel maksustamisasjades?

Juba eespool selgitatud põhjusel tuleb ka administratiivkohtu protseduuri normistiku alal lugeda eelistatult kehtivateks maksuasjade käsitlemisel neid protseduuri korraldavaid norme, mis sisalduvad maksuseadustes. AKK normid kehtivad täiendavalt. Maksuseadused aga ei sisalda kuigi palju sääraseid norme. Seal sisalduvad normid käsitlevad ainult kaebuste esitamise korda maksustamis- ja trahviotsuste asjus¹⁸⁴ ja MKS § 97 määratud juhtumel. Seepärast ei kehti ka kaebuste esitamisel Maksu- või Tollipeakomitee otsuste peale maksustamis- või trahviotsuste või MKS § 97 määratud asjades AKK II osa (§§ 9—13) sätteid seevõrra, kuivõrra vastavad määratlused on antud maksuseadustes.

¹⁸³ Vt. Kliimann, Normitehnika, lk. 28.

¹⁸⁴ MKS §§ 94 ja 140; ToS §§ 220, 319, 344 ja 411.

Nii ei saa kehtida sel alusel AKK nimetatud paragraafide määratlused kaebuse vormi, kaebuse esitamise tähtaja, sisseandmise korra ja tingimuste, tõendite esitamise, kaevatud otsuste täitmise või selle täitmise peatumise suhtes, kui esitatakse kaebusi peakomiteede otsuste peale maksustamis- ja trahviotsuste asjus.

MKS § 97 määratud juhtumeil ei tule AKK vastavad sätted kohaldamisele kaebetähtaja ja kaebuste sisseandmise korra suhtes. Muudeks eespool selgitatud kaebejuhtumeiks ei sisalda maksuseadused erisätteid, mis takistaksid AKK ülalnimetatud normide kehtivust. Seepärast tuleb eeldada nende kehtivust täies ulatuses. Muidugi ei saa neist kohaldada sääraseid norme, millede rakendamine oleks vastuolus maksuseaduste üksikute sätetega. Nii näit. ei saa Maksu- või Tollipeakomitee käsitleda oma otsuste suhtes AKK § 24 sätteid järgneval õigusi, sest osalt MKS otsuste määratluste, osalt selle seaduse vastavate sätete põhimõtete järgi ei saa peakomiteed tühistada ise oma otsuseid, vähemalt mitte maksustamis- ja trahviotsuste ning nendega seonduvat asjades. Peab üldse märkima, et AKK § 24 ei saa pidada normiks, mis annaks administratiivasutisele õiguse muuta oma otsuseid ja korraldise oma näengu järgi. See norm ei saa olla õieti sääraseks kompetentsi määritlevaks normiks, vaid normiks, mis määrab muude normide poolt määratud kompetentsi käsitlemise piire administratiivprotsessi käigus. § 24 määrab, et administratiivprotsessi käigu kestel võib administratiivasutis tühistada oma otsuseid ja korraldise, kui asutisel selleks on õigus vastavate seaduste järgi.

Selgitades sellega, missuguses ulatuses tuleb kohaldamisele maksustamise alal AKK normistik, toonitame veel kord, et see kohaldamine piirdub ikka ainult juhtumitega, kus on tegu kaebuste esitamisega administratiivkohtule (Riigikohtule) vastavate maksuasutiste (Maksu- või Tollipeakomitee, majandusminister, Maksudevalitsuse direktor) otsuste või korraldiste peale, nende kaebuste arutamise ja otsustamisega administratiivkohtus (Riigikohtus) ning viimase otsuste täitmisega. Mingitel muudel juhtudel ei tule AKK sätted kohaldamisele.

Sel alal on praksises tulnud esile mõningaid arusaamatusi, millega ei saa nõustuda. AKK normid ei kehti näit. maksuinspektorite või maksukomisjonide suhtes maksude määramisel, vaiete otsustamisel ning kaebuste edasisaatmisel Tolli- või Maksupeakomiteele. Samuti ei kehti need normid Maksu- või

Tollipeakomitee suhtes kaebuste arutamisel ja otsustamisel. MKS on kõigil viimatinimetatud juhtumel ainumäärav protsessiseadus. Muidugi võib siin tulla kasutamisele üksikuid norme AKK-st analoogia alusel, kuid see on hoopis iseküsimus ega näita viimatinimetatud seaduse kehtivust maksustamismenetluse ja peakomiteede tegevuse alal. Võttes seda arvesse, ei ole sugugi põhjendatud üksikud seisukohad, milledest paistab, nagu oleks AKK mingi üldine kehtiv maksustamisprotsessi seadus.

Üksikute protsesside puhul on avaldunud seisukohti, nagu peaksid maksukomisjonid või maksuinspektorid vaiete arutamise ja otsustamise puhul käima AKK normide kui sel alal kehtivate normide järgi¹⁸⁵. On nõutud, et maksukomisjonid ja maksuinspektorid talitaksid volituste puudumisel AKK § 11² normide kohaselt, mille järgi kaebus (või vaie) saadetakse tagasi, kui ta esitatakse voliniku poolt volituse lisandamiseta. On selge, et selles küsimuses on MKS normides tühik. Kuid tühiku olemasolu ei eelda veel võõra normi kehtivusele pääsu, vaid ainult vajadust analoogia kujundamiseks. AKK rakendamise puhul säärastel juhtumitel ei ole aga selgitatud, et selle norme võetakse kasutamisele analoogia põhjal. Pigemini on neile vihjatud kui kehtivaile normidele, mida ei saa pidada õigeks. On esitatud arvamusi väljenduses, et ei ole seaduste sätteid, mis oleksid kohustanud maksuasutist andma käiku ja võtma sisulisele arutusele vaide, mis antud voliniku poolt volikirja lisandamiseta. Kuid niisama hästi võiks näit. väita, et ei ole ka seaduste sätteid, mis keelaksid maksuasutistele anda käiku ja võtta sisulisele arutamisele vaideid, mis antud voliniku poolt volikirja lisandamiseta, kui komisjonile selgub kaebuse asjaoludest, et volinik talitab maksukohuslase tahte järgi. Maksuseaduste tõlgendamise põhimõtete seisukohalt oleks viimane lahendus täiesti õigustatud. Samuti tuleb toonitada, et ka AKK § 44 sisalduva viitava normi rakendus maksundusõiguse otstarveteks on piiratud vahetult AKK enda normide rakendamise ulatusega maksundusõiguses. Selle normi järgi viidatavad TKS normid tulevad rakendamisele ainult siis ja seal, kui ja kus tulevad rakendamisele AKK enda normid. § 44 viite põhjal tulevad rakendamisele TKS normid AKK enda, mitte aga maksuseaduste tühikute täitmisel.

¹⁸⁵ Vrd. näit. Rkh AdmO toim. 811^{II} — 1932 ja 824^{II} — 1932.

Lõppeks tuleb märkida, et üksikud AKK normid evivad siiski üldist tähendust ka maksustamistegevuse alal. Siia kuuluvad peale alguses tähendatud §§ 2, 3 ja 6 veel AKK § 8, mis määrab võimkonnatülide lahendamise korra administratiivasutiste ja administratiiv-kohtuasutiste vahel. Sääraste tülide lahendamiseks ei leidu sätteid maksuseadustes ega muudes administratiivseadustes. Tülid ise aga on mõeldavad.

Kolmanda tähtsama täiendava seaduse moodustab Valitsemise korraldamise seadus koos Vene ministeeriumiasutiste seadusega. VKS teostab vahetult PS täideviimist, arendades valitsemisasutiste ja nende tegevuse korraldamist PS sätete kohaselt. Loomult kuulub see seadus konstitutsiooniliste seaduste gruppi ja evib sellisena maksundusõiguse suhtes olulist tähendust. Kõigepealt määrab see seadus valitsusasutised, kellede võimkonda kuulub maksustamistegevus, ning nende asutiste korralduse üldised alused. VKS annab maksustamistegevuse Majandusministeeriumi võimkonda (§ 48), määrates nende ülesannete otseseks teostamiseks erilise ametkonna — Maksudevalitsuse (§ 50). Sellest lähtub MKS Maksudevalitsuse organisatsiooniliste aluste ja teotsemiskorra määritlemisel. VKS üksikud kompetentsinormid lasevad tuletada maksundusõiguse kujundamise ja rakendamise alal väga tähtsaid aluseid. VKS § 10 arendab PS § 60 p. 12 määriteldud dekreetide andmise õiguse aluseid, mis võivad tulla rakendamisele ka maksustamise alal. VKS §§ 4, 5 ja selle III osa arendavad PS § 60 p. 10 määrangut Riigivanema kompetentsist määruste andmiseks seaduste elluviimise ja täitmise otstarbel. Eriti tähtis on § 33, mis määrab kompetentsitülide lahendamise korra nii ministeeriumide kui ka nende allühikute vahel. AKK § 8, nagu nägime, määrab kompetentsitülide lahendamise korra juhtumeiks, kui need tülid tekivad valitsusasutiste ja administratiiv-kohtuasutiste vahel. MKS § 38 lahendab sama küsimuse tülide puhul inspektorite või komisjonide vahel. Igaüks neist normest korraldab kompetentsitülide lahendamise erilisest küljest, täiendades üksteist vastastikku.

VKS kõrval tuleb rakendamisele ka Vene ministeeriumiasutiste seadus. Viimasest seadusest evivad maksundusõiguse kujundamise seisukohalt peamist tähendust normid, mis korraldavad üksikute asutiste ja ametisikute võimu ulatust, kuivõrra see puudutab maksustamise ala. Eriti tähtsad on viimatinimetatud

normidest maksundusõiguse seisukohalt need normid, mis määravad ministri järelevalveõigusi ning õigust korraldada asutiste ja ametisikute tegevust. Neid küsimusi ei käsitle VKS ega ka maksuseadused. VKS ei puuduta üldse võimu üldise iseloomu ja ulatuse küsimust. Maksuseadustes määratakse ainult üksikud erilised õigused, mis kuuluvad ministritele maksuseaduste sätete täitmisel. Tähtsamad kohaldatavad normid eelkirjeldatud alalt sisalduvad MAS §§ 156—157, 188—195, 227 ja 471. Need normid on suure tähendusega maksundusnormide rakendamise seisukohalt, millede juurde tuleme hiljemini.

§ 7. Viiteliselt seondatud võõrad seadusnormid maksundusõiguse normistikus.

Viideteks nimetame (viitava) seadusnormi juhiseid mõne teise (viidatava) seaduse või selle üksikute normide rakendamiseks viitava seaduse normistiku või normi sisustamise teostamisel¹⁸⁶. Need viited avalduvad normides kas otseselt väljendatult või ainult normi mõttest tulenevalt. Esimesi võime nimetada selgeteks viideteks, teisi varjatud viideteks¹⁸⁷. Selge viide määrab seaduse või normi, mille juurde juhatakse, varjatud viide sisaldab mõiste võõrast seadusest, mille selgitamine juhib mõisteliselt mõistet primaarselt sisaldava seaduse või selle normi juurde.

Maksundusõiguses juhib varjatud viide tavaliselt võõra seaduse normis väljenduva õigusliku mõiste juurde ja ainult harvemini normi enda juurde. Mingi õigusliku mõiste määritelu võib väljenduda õigusnormis otseselt sõnastatuna, mis puhul saame nn. mõistet kujundava normi¹⁸⁸. Säärastel juhtumel võime öelda, et varjatud viide juhib loomulikult vastava normi juurde. Enami-

¹⁸⁶ „Nende normide kogum, mille kaudu normilooja teadlikult juhib normirakendajat seaduses leiduvate tühikute täitmiseks teiste normide manu, moodustab omaette iseseisva legaalkonstruksiooni, mida nimetamegi viiteks (Verweisung, ssõlka, renvoi) õigustehnilises mõttes.“ Kliimann, Normitehnika, lk. 9. Vt. ka Bierling, Juristische Prinzipienlehre, I, lk. 100 j.

¹⁸⁷ Vrd. Kliimann, Normitehnika, lk. 10; Jellinek, Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmässigkeitserwägung, lk. 95.

¹⁸⁸ Vt. Stämmler, Theorie, lk. 318; Bierling, I, lk. 88 jj.; vrd. Somló, Juristische Grundlehre, § 62.

kul juhtumeil väljenduvad õiguslikud mõisted normides mitte otse sõnastatuna, vaid kaudselt üksikute normiväljendite järelalusena. Neil juhtumeil haarab varjatud viide ainult mõistet. Kuid õige harva esinevad maksundusõiguses ka juhtumid, kus varjatud viide juhib normis väljenduva õigusmõiste õigusliku funktsiooni juurde. Selge viide juhib maksundusõiguses seevastu peaaegu alati ainult normide juurde, mis väljendavad õigusmõistete funktsioone.

Kõige enam viitenorme esineb maksundusõiguses materiaalse normistiku alal. Viidatav norm seejuures ei pruugi ise kuuluda teiste õigusalade materiaaletesse õigusnormidesse, sest maksukohustusvahekorra ehitus võib tungida ka mitmesugustele formaalsetele asjaoludele.

Materiaalsed maksundusõiguslikud normid on paisatud laiali üksikutes eriseadustes. Nende kodifitseerimine on seni teostamata isegi üldiste normide alal. Meil leidub MKS-s sellelt alalt vaid üksikuid norme, nagu näidatud eespool. Ka üksikute seaduste piirides on materiaalsed maksundusõiguslikud normid vähe välja arenenud, mille tõttu leidub palju tühikuid. On seepärast loomulik, et sel alal on viidete vajalikkus õige suur. Kuid üksikute maksude järgi on viidete rohkuse astmestik õige erinev ning see erinevus sõltub maksukohustusvahekorra iseloomust. Viimane asjaolu on selgitatav sellega, et viite peamine esiletulek toimub harilikult maksuolmastikku määritlevate normide alal, mis vahetult tingivad maksukohustusvahekorra sisemise ilme erisusi. Teises järjekorras esineb viide vastutust ja maksukohustusvahekorra muundamist korraldavate normide alal. Maksustamise alust, maksukohustuse tekkimist, maksukohuslast, maksu tasumist jne. korraldavate normide alal on viite esinemine võrdlemisi vähene. Need leiavad harilikult täpsa määratluse maksuseadustes. Seetõttu siis esineb viide kõige vähem ka nende maksude juures, kus maksuolmastikud kujutavad endist majanduslikke või majandustehnilisi asjaolusid. Säärasteks osutuvad esijärjekorras tolli- ja aktsiisimaksud. Uuemad tolliseadustikud, näit. parimad neist, nagu Tšehhoslovakkia, Šveitsi ja ka Eesti omad, on võrdlemisi iseseisvad ja täiuslikud. Neis leidub vaid üksikuid varjatud viiteid mõningatele õiguslikkudele mõistetele võõrastest õigusaladest. Sama seisukord valitseb umbes ka aktsiisimaksud alal. Eriseadused sellelt alalt pole küll nii täpsad kui tolliseadustikud, kuid nende mõisted tuginevad seda enam mitmesuguseile majanduslikele ning tehnilisile aluseile, mis või-

maldab hoiduda viidetest võõrastele õiguslikele mõistetele. Üksikud esinevad viited juhivad peaaesjalikult mitmesuguste administratiivseaduste mõistete juurde.

Suuremal määral esineb viiteid valdusmaksude puhul, eriti muidugi nende valdusmaksude puhul, millede olmastikeks on õiguslikud asjaolud või millede maksustamisaluste või maksu-määrade rakendamise tingimused on seondatud mitmesuguste õiguslike tingimustega. Neid makse käsitlevais seadusis leidub eriti terve rida varjatud viiteid, mis üksikute mõistete kaudu juhivad neid mõisteid selgitavate võõraste seadusnormide juurde, nimelt nende võõraste õigusnormide juurde, millede koosseisu nad kuuluvad primaarselt. Valdusmaksude puhul, millede maksu-olmastik ja muud maksukohustusvahekorra mõisted tuginevad rohkem majanduslikele asjaoludele ning majanduslikele mõistetele, esineb viiteid küll vähem, kuid siiski tunduvalt rohkem kui tolli-ja aktsiisimaksude alal.

Eesti valdusmaksude seadustes leiame suurel määral viiteid, nii selgeid kui ka varjatuid, olgugi esimesi vähem viimastest. Tulumaksu, Rahakapitalimaksu ja Ärimaksu seaduses leiame peaaegu eranditult ainult varjatud viiteid. Mõisted, nagu füüsiline isik, juriidiline isik, aktsiaselts, osaühing, aruandev ettevõte, ühistegeeline ettevõte, võõrandamine, võlg, osa- ja pääsemaks, pension, eralepinguline ühing, kinnisvara, päraldis, vallasvara, kindlustus, palgatöö, dividend, aktsia, osamaks, kindlustuspreemia, testament, notariaalne leping, vastastikune kindlustusselts, tööartell, rent, komisjonär, töövõte, hange, reisusell, krediitasutis, aruanne, pantleht, töötasu, vahetalitus, kurtaaž, maakler, käive, kindlustusasutis, agentuur, laenukassa, vahetuskassa, hoiusumma, komisjoni operatsioon, elukoht, asukoht, protsentpaber, jooksev arve, hoiusumma, valdus, korrespondentarve, kontokorrentarve, hüpoteek, pant, vastutus, usaldusühing, üür, naturaalkohustus, omanik, omand, kindlustusmaks, kinnistusraamat, kinnistus, varandus, avalik enampakkumine ja mõned muud kuuluvad mõistete hulka, mida ei selgita vastavad maksuseadused ise; samuti ei tee seda ka MKS. Ühtlasi pole need mõisted majanduslikud või tehnilised, mida seaduse rakendaja saaks sisustada tavaliste käibemõistete alusel.

Oma olemuselt on loendatud mõisted juriidilised mõisted, mis esinevad mitmesugustes seadustes. Seepärast on päris loo-

mulik, et seaduse rakendaja pöördub säärase mõistete selgitamiseks nende seaduste poole, mis sisaldavad neid mõisteid primaarselt, või kui sääraseid seadusi on mitu, siis neist selle juurde, kus vastav mõiste on kõige enam kokkukõlas viitava normi sihiga. Seepärast võime nende mõistete kaudu esinevaid viiteid võõrastele seadusnormidele täie õigusega nimetada varjatud viideteks. Kuid kui vaadelda kõiki loendatud mõisteid ja nende asendust vastavates maksuseadustes, siis jõuame otsusele, et valdusmaksude alal on kõik need mõisted abimõisted ega evi määravat tähendust maksukohustusvahekorra ehituses.

Suuremat tähendust evivad viited liiklemismaksude puhul, millede olmastikeks on enamikul juhtumel õiguslikud asjaolud. Kõik meie kolm liiklemismaksu, nimelt pärandusmaks, kinnisusmaks ja tempelmaks, moodustavad siin tüüpilised näited. Maksuolmastikuks pärandusmaksu puhul näit. on pärandi üleminek pärandajalt pärijale. Pärand; pärandaja; pärija; pärimine seaduse, testamendi, päranduslepingu või väljasuremise õiguse alusel; pärisomanik; eluaegne kasustaja; pärandvara; testamentitäitja; pärandtomp; pärandi avanemine, pärimisõigusse kinnitamine; eluaegne rent jne. on mõisted, mis selle maksu alal evivad maksukohustusvahekorra kujundamisel olulist tähendust. Maksuolmastik ja paljud muud maksukohustusvahekorra elemendid on tuletatud vahetult neist mõistetest või seoses nende mõistete rakendamisega. Need mõisted aga on fikseeritud vastavates tsiviilõiguslikkudes normides, millede juurde juhivad siinnimetatud mõisted varjatud viidetenä. Nende viidete tähendus on sellega loomulikult määrava tähendusega pärandusmaksu materiaalse normistiku süsteemi sisustamisel.

Sama kehtib ka tempelmaksu suhtes. Maksuolmastikeks tempelmaksu puhul on: 1) ametlikkude paberite esitamine riigi- ja omavalitsusasutistele ja nende ametnikkudele ning nende paberite väljaandmine viimaste poolt, 2) dokumentide koostamine ja väljaandmine, 3) väärt-paberite väljalaskmine omavalitsuste ja igasuguste ühingute poolt, 4) välismaaliste dokumentide laskmine käibesse Eestis seaduses eriti määratud tingimuste kohaselt. Kõik need paberid ja dokumendid evivad oma erilist õiguslikku ilmet ja sellest ilmest on tingitud mitte ainult maksukohustuse tekkimine, vaid ka maksumäär ja mitmesugused muud maksundusõiguslikud järeldused. Seepärast peab nende paberite ja dokumentide õigus-

lik ilme maksuseaduse rakendajale olema selge. Selgust selles võimaldavad need normid võõrastest seadustest, kus vastavad mõisted leidnud määratluse. Mis on abieluleping ja abieluvaranduse lahutamise leping — seda ütlevad abieluseadused; mis on bodmerii — ütlevad mereõiguse normid; mis on õiguste edasiandmine (*cessio*) — ütlevad vastavad tsiviilõiguslikud normid jne. Nii juhib tempelmaksutariifist peaaegu iga number mingi õigusliku mõiste juurde võõrast seadusest. Tempelmaksuseadusel endal oleks võimatu ise määritella kõiki neid mõisteid. Seepärast tuleb paratamatult kasustada viiteid. Samad asjaolud tulevad ilmsiks ka kinnistumaksu puhul. Need viited ei juhi küll ainult tsiviilõiguslike normide juurde, kuid tsiviilõiguslikud normid on siiski nende maksude puhul peamiseks viidatud normideks. See asjaolu on aluseks Prantsuse fiskaaltsivilistidele nende ekslike teooriate püstitamisel. Fiskaaltsivilistid teevad sellest asjaolust järelduse, nagu moodustaks maksundusõigus üksnes tsiviilõiguse eriosa ning seetõttu tuleks nende arvates tsiviilõigus lugeda maksundusõiguse suhtes üldiseks õiguseks, mis tuleb ainuõigustatult käsitlemisele igasuguste tühikute puhul maksundusõiguses¹⁸⁹. Fiskaaltsivilistid unustavad aga, et kirjeldatud asjaolude puhul on tegemist ikkagi ainult viidetega, olgugi varjatud viidetega, ning et viidete kasustamine ei luba teha veel oletusi muude tühikute lahendamise suuna kohta¹⁹⁰.

Teiselt poolt on esitatud ka seisukohti, et maksundusõiguse mõistete näiline ühtlus mõnes võõras õigusharus esinevate mõistetega ei eelda veel varjatud viidet võõra seadusnormi juurde, vaid et maksundusõiguse mõisted on ka säärestel juhtumel sõltumatud ning tuleb sisustada maksuseaduse enda süsteemist või majanduselu käibivatest mõistetest lähtudes. Viimast toonitab eriti E n n o B e c k e r, AO looja, kes ka hiljemini Reichsfinanzhof'i liikmena ja väga produktiivse õpetlasena on palju teinud Saksa maksundusõigussüsteemi arendamiseks. Becker toonitab, et on paratamatud küll juhtumid, kus materiaalne maksundusõigus on sunnitud kasutama näit. tsiviilõiguse mõisteid, kuid et need juhtumid on vaid erandid¹⁹¹. Üldiselt tuginevat aga maksundusõigus oma süsteemi sisustamisel käibivaile majanduslikele mõistele. Seepärast ei

¹⁸⁹ Vt. Pilon, Enregistr., I, lk. 53.

¹⁹⁰ Vrd. Trotabas, Essai, lk. 203 jj.

¹⁹¹ Vt. Becker, AO, lk. 37 jj.

tulevat üksikute mõistete sisustamiseks, mis ei leia maksuseaduses endas selget väljendust, pöörduda mitte võõraste — tsiviilõiguslike mõistete juurde, kuigi need mõisted näivad olevat lähedad, vaid otsida nende tähendust majanduselu käibivatest mõistetest. Et hoiduda raskustest maksundusõiguse rakendamisel, peaksid maksuseadused alati täpsalt määritlema säärased „majanduslikud maksundusõiguse mõisted“. Kui aga siiski osutub paratamatuks kasutada otseselt võõraid õiguslikke mõisteid, siis peab sisustama vastavate normide rakendamisel neid õiguslikke mõisteid vähemalt maksuseaduse majandusliku sihi ja tähenduse kohaselt. Mõistete seesuguse kujundamise huvides olevatki võetud AO-sse endine § 4 (praegune § 9) ¹⁹², mis määrab maksundusõiguslike normide tõlgendamise suuna ¹⁹³.

Seevastu seletab B a 11, et maksundusõiguslike mõistete sisustamine käibivate majanduslike mõistete alusel ei ole õige ¹⁹⁴. Tema arvates jätab säärane teoviis mulje, et maksundusõigus loobuks nagu üldse õiguslike mõistete kasustamisest ja tugineks maksundusõiguse olemusele täiesti võõralt alalt — majandusalalt — laenatud mõistetele, mis ei evi mingit nõutavat pretsiiooni ¹⁹⁵. Tema kinnitab, et maksundusõigus, nagu üldse õigusalad, ei saa kasutada mõisteid mingilt metajuriidiliselt alalt ¹⁹⁶. Maksuseadused loovad ise omad mõisted, mis tuleb sisustada maksuseaduste endi süsteemist lähtudes. Maksundusõiguse areng

¹⁹² AO § 9 lausub: „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.“

¹⁹³ „In erster Linie ist es Aufgabe der Steuergesetzgebung, die steuerrechtlichen Wirtschaftsbegriffe vorsichtig zu bestimmen, wie dies z. B. vorbildlich und bahnbrechend im Umsatzsteuergesetz geschehen ist, vgl. die Begriffe Lieferung, Entgelt, Umsatzgeschäft, Werklohn. Oft wird aber die Verwendung von Begriffen des bürgerlichen Rechts zur Umschreibung noch nicht eingebürgertem steuerrechtlicher Wirtschaftsbegriffe nicht zu vermeiden sein. Das ist ein Notbehelf. Dieser Notbehelf führt aber zu unvernünftigen Ergebnissen, wenn der Finanzrichter in diesen Fällen an der rein privatrechtlichen Auffassung auch da festhält, wo Zweck und wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze das Gegenteil fordern. Das ist in der Praxis längst erkannt und die höchsten Gerichtshöfe neigten schon immer dazu, das entscheidende Gewicht auf die wirtschaftlichen Grundgedanken zu legen, aber es kamen auch Fehlsprüche vor, und deshalb erschien es geboten, eine besondere Vorschrift in § 4 zu geben.“ Becker, AO, lk. 37.

¹⁹⁴ Vt. B a 11, Steuerr. u. Priv., lk. 110 jj.

¹⁹⁵ Vt. B a 11, Steuerr. u. Priv., lk. 121 j.

¹⁹⁶ Vt. B a 11, Steuerr. u. Priv., lk. 121 j.

ongi jõudnud nii kaugele, et maksundusõiguslikud mõisted on küllaldaselt iseseisvunud ja välja kujunenud ning nende sisustamine neil kordadel, kus säärase iseseisvate mõistete sisu pole küllalt täpsalt väljendatud seaduses, on võimalik maksundusõiguse enda süsteemist lähtudes. Ka materiaalse maksundusõiguse alal, kus iseseisvumise käik venis kõige hilisema ajani, on see viimasel aastakümnel siiski jõudnud juba teostuda¹⁹⁷. Selle iseseisvumise tulemusena ja ka suunana märgib Ball maksundusõiguse lahtitõmbumise tsiviilõigusest ja sellega ka riigivõimu tugevnemise maksustamise alal, ning selle eeldusena paratamatusi riikliku olemise kindlustamiseks, sest praegusaja riik rajab oma majapidamise maksutuludele.

Kaotades vajaduse haarata oma mõistete sisustamisel meta-juriidilisi aluseid, tõrjub maksundusõigus teiselt poolt kõrvale täiel määral ka tsiviilõiguslikud mõisted. Balli arvates on materiaalne maksundusõigus kõrvaldanud peaaegu täielikult tsiviilõiguslikud mõisted, sest maksundusõiguses valitsev riigihuvist taotlev sihtmõte pole kokkukõlastatav tsiviilõiguses valitseva, individuaalseid huve taotleva sihtmõttega¹⁹⁸. Seejuures leiab Ball küll, et meie ajal kasustab maksundusõigus rida mõisteid, mis evivad paljude tsiviilõiguse mõistetega ühist sõnalist väljendust. Kuid see seos peab Balli arvates jääma ainult mõiste sõnalise väljenduse ühtluse piiridesse, kuna sisult aga mõlemad mõisted võivad kujuneda hoopis isesugusteks või vähemalt lahkuminevateks¹⁹⁹. Juhtumid, mille kohta käivad Balli arvamusel, moodustavad loomulikult need, mida käesolevas töös oleme märkinud varjatud viideteks materiaalses maksundusõiguses.

Balli väidetega ei saa küll täiel määral nõus olla, kuid osalt peab neid siiski tunnustama, võttes arvesse eriti varjatud viidete rakendamise tingimusi. Nimelt tuleb viidata vaid norme käsitleda

¹⁹⁷ Vt. Ball, *Stuerr. u. Priv.*, lk. 148 jj.

¹⁹⁸ „Die Bestimmung des Gegenstandes der Besteuerung steht niemals unter dem Zweckgedanken des Privatinteresses. Bei der Bestimmung des Gegenstandes der Besteuerung ist deshalb niemals der privatrechtliche Begriff zu verwenden. Wo dies in Rechtssprechung oder Gesetzgebung noch geschieht, handelt es sich um Reste alter Rechtsauffassung.“ Ball, *Stuerr. u. Priv.*, lk. 150. Vt. ka lk. 118 j.

¹⁹⁹ „Deshalb ist es berechtigt, wenn Steuerrecht und Privatrecht denselben Lebensbegriff, den die Sprache auf das Verhältnis anwendet, beide verwenden, wenn auch — nach ihrem Zweckgedanken — mit etwas abweichender Bedeutung.“ Ball, *Stuerr. u. Priv.*, lk. 151; vt. ka lk. 125 j.

viitava seaduse üldistele põhimõtetele kohaldatult²⁰⁰. Viimane nõue kehtib maksundusõiguses kõikide viiteliikide alal. Viidata-
vaid norme tuleb käsitleda maksundusõiguse normistiku sihiga
kokkukõlastatult ning seetõttu võib viidatud normi rakendusilme
maksundusõiguses sageli tunduvalt erineda sellest, missugune on
selle normi rakendusilme viidatud normistikus²⁰¹. See muundu-
mine ilmneb mõnikord mõistes endas, sagedamini aga mõiste
õiguslikus toimes või selle rakendustingimuses. Säärane mõistete
muundumine sõltub loomulikult normistiku põhisihist, mille alal
norm tuleb rakendamisele²⁰². See võõraste mõistete muundamine
vastavalt viitava normistiku põhisihile toimub maksundusõiguses
tunnustatud teleoloogilise tõlgendusmeetodi rakendamisega, mille
järgi võõra õigusnormi rakendamisel maksundusõiguses tuleb läh-
tuda selle normi kohaldamisest vastava maksundusnormistiku
sihile ja selle majanduslikule tähendusele²⁰³.

Selle kõige pärast nõuab võõraste seadusnormide kasusta-
mine viidete alusel maksundusõiguses erilist tähelepanu. Viimane
asjaolu on eriti nõutav varjatud viidete puhul. Mõisted varjatud viite
puhul, mis juhivad võõra normi juurde, on lülid viitavas normis-
tikus ja sellega on määratud ka nende sisuline ilme. See ilme sõl-
tub normistiku sihist. Kui säärast mõistet sisustada võõra normi
alusel, siis peab mõõtuandvaks jääma ikka see sisuline ilme, mida
tingib viitava normistiku siht. Sellega koos tuleb otsustamisele ka
varjatud viite suund. Nimelt esineb juhtumeid maksundusõiguses,
kus varjatud viide juhivad mitme võõra normistiku juurde. Erineb
aga vastav mõiste neis normistikutes, siis tuleb valida, missuguse
normistiku juurde neist juhivad viitav norm. See valik tuleb suunata
sinna, kus vastav mõiste on kõige enam kokkukõlas viitava normi
sihiga.

²⁰⁰ Vt. K l i i m a n n, Normitehnika, lk. 11 jj.

²⁰¹ Vt. B a l l, Steuerr. u. Priv., lk. 7 jj.

²⁰² „Der tiefere Grund für die mögliche Verschiedenheit der Rechtsbegriffe auf mehreren Rechtsgebieten und insbesondere auf dem Gebiete des Privatrechts einerseits und des öffentlichen Rechts andererseits liegt in den verschiedenen Zwecken der einzelnen Rechtsgebiete.“ B a l l, Steuerr. u. Priv., lk. 11.

²⁰³ „Nicht die Form, d. h. die Rechtsform der aussersteuerrechtlichen Rechtsnorm, sondern der Inhalt oder die wirtschaftliche Bedeutung der für das Steuerrecht in Betracht kommenden Beziehungen ist entscheidend.“ M e r k, Steuerschuldr., lk. 48.

Need asjaolud mõjustavad loomulikult üksikute mõistete erinevat sisustamist ühelt poolt maksundusõiguses ja teiselt poolt tsiviilõiguses. Kuid säärane mõistete erinev sisustamine ei tähenda siiski seda, et need mõisted muunduksid kvalitatiivselt ja kaotaksid kõik need sisumomendid, mida nad evivad tsiviilõigusliku normistiku järgi. Kõigi nende mõistete põhisisumomendid jäävad täielikult endiseks. Kuid maksundusõigusele omase tõlgendusmeetodi kaudu ainult avarduvad või kitsenevad need sisumomendid²⁰⁴. Muidugi pole kirjeldatud nõue võõraste seadusnormide rakendamisel eranditult tingimuseks, vaid ainult võrdlemisi üldiseks reeglits, millest on ka erandeid, sest sageli on isegi varjatud viidete juhised niisugused, mis tingivad võõraste seadusnormide rakendamist täpsalt samaselt nagu viidatavas seaduseski.

Norme, mis tulevad rakendamisele selgete viidete alusel, tuleb mõista tavaliselt otseselt. Näiteks evib seesugust rakendusilmet KMS § 268 viide kinnisvara omandiõiguse ülemineku akti mõistmiseks Notariaalseaduse §§-dele 241 ja 279. Kuid seevastu ei kanna sama ilmet näit. KMS § 272 väljendatud selge viide, mis juhib akti mitte-toimetulemise mõistmiseks tsiviilseaduste juurde. Viimasel juhul tuleb viidatav mõiste kohastada maksuseaduste sihile.

Formaalse maksundusõiguse alal esineb palju vähem viiteid kui materiaalse maksundusõiguse alal. Formaalne maksundusõigus on kujunenud välja meie ajal võrdlemisi hästi, igatahes palju paremini kui materiaalne maksundusõigus. Teiselt poolt ei ole ka sääraseid võõraid seadusnorme, mis vastaksid küllaldaselt for-

²⁰⁴ „Die Selbständigkeit des Steuerrechts liegt vielmehr an einer ganz anderen Stelle: sie stellt zur Erörterung, ob bei Ausführung des Steuergesetzes, welches zivilrechtliche Begriffe enthält, die Anwendung durch den zivilrechtlichen Begriff als solchen, ferner durch seinen Inhalt und Umfang gebunden ist, oder ob die steuerrechtlichen Folgen über den zivilrechtlichen Begriff hinaus ausgedehnt oder darunter eingeengt werden können. Dadurch wird aber nicht der zivilrechtliche Begriff verändert. Vielmehr teilt er nur das Schicksal aller sonstigen Begriffsbestimmungen, die der Steuergesetzgeber zum Aufbau des steuerrechtlichen Tatbestandes (oder natürlich jeder sonstigen steuerrechtlichen Vorschrift) verwendet... Es handelt sich eben nicht um Veränderung der Begriffe, sondern um die Frage der Auslegung und Anwendung der Gesetze. Das gilt in völlig gleicher Weise für alle Begriffselemente eines steuerrechtlichen Tatbestandes, also auch dann, wenn eines dieser Elemente ein zivilrechtlicher Begriff ist.“ Lion, Viertelj. I, 1, lk. 135. Vt. ka Bühler, Lehrb., lk. 109 jj. ja lk. 120 jj.; Trotabas, Précis, lk. 252 jj.; Trotabas, Essai, lk. 201 jj.

maalse maksundusõiguse mõistele. Formaalse maksundusõiguse normistik määritleb erilise administratiivaparaadi omapärast administratiivset teotsemist, mille tehnika ja põhimõtted ei ühtu seni väljakujunenud formaalsete õigusnormistikkudega, nagu näit. TKS-ga või KKS-ga. Administratiivõiguse alal, mis evib põhimõtete ühtlust maksundusõigusega, puuduvad enamikus mais ja ka meil üldised, kõiki vajalikke küsimusi haaravad seadused²⁰⁵.

Ei tule arvata, nagu peaksid formaalses maksundusõiguses viidatavad mõisted ise olema paratamatult formaalse päritoluga. See ei pruugi sugugi olla täpsalt nii. Esineb ka teisi juhtumeid, sest formaalsed ja materiaalsed momendid on maksundusõiguse alal palju enam vastastikku seotud kui muudel õigusaladel. Näitena võiks võtta kas või allumusküsimusi, mis määratakse tavaliselt maksukohustusvahekorra eriloomu järgi, siis maksukohustuse tekkimise küsimusi, kus administratiivakt evib sageli kohustusvahekorra suhtes õige suurt tähendust jne. Seepärast on loomulik, et ka formaalne maksundusõigus vajab oma sisustamiseks üksikutel juhtumel võõraid materiaalõiguslikke mõisteid.

Eesti maksundusõiguse formaalses normistikus ei leia meie kuigi palju viitekonstruktsioone. Nagu näidatud eespool, on formaalsed õigusnormid Eesti maksundusõiguse alal kodifitseeritud Maksustamiskorralduse seadusse. Erinorme leidub üksikutes eriseadustes, eriti Aktsiisi- ja Tolliseaduses. MKS sisaldab peaaegjalikult ainult varjatud viiteid. Seaduse esialgses kavas oli rida selgeid viiteid. Kava arutluskäigus tuldi seisukohale, et juhtumel, mil viide on vajalik ainult mõiste selgitamiseks, pole selge viitekonstruktsioon sugugi vajalik, vaid on küllalt varjatud viitest, s. o. et võõrast seadusest võetud õiguslik mõiste juhib niikuinii seda mõistet primaarselt määrava seaduse normi juurde. Seepärast tuleb alla kriipsutada, et MKS varjatud viited on seal teadlikult ja

²⁰⁵ Tähelepanuväärivamaid üldisi seadusi administratiivõiguse alalt on: Austria Bundesgesetz vom 21. Juli 1925 über das allgemeine Verwaltungsverfahren, BGBl No. 274, Bundesgesetz vom 21. Juli 1925 über die allgemeinen Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts und das Verwaltungsstrafverfahren, BGBl No. 275, ja Bundesgesetz vom 21. Juli 1925 über das Vollstreckungsverfahren, BGBl No. 276; Landesverwaltungsordnung für Thüringen vom 10. Juni 1926; Tšehhoslovakkia Gesetz vom 14. Juli 1927 über die Organisation der politischen Verwaltung, SGV No. 57, ja selle seaduse artikkel 10 põhjal maksma pandud Regierungsverordnung vom 13. Januar 1928 über das Verfahren in den zum Wirkungskreise der politischen Behörden gehörenden Angelegenheiten (Verwaltungsverfahren).

tahtlikult. Varjatud viideteks osutuvad näit. järgmised mõisted, mis juhivad enda sisu selgitamiseks loogilise paratamatusega võõraste seaduste juurde, nimelt: ühistegeliste asutiste revisjoni liidud, omavalitsuste järelevalve asutis, alatine elukoht, juriidiline isik, välismaa juriidilise isiku täisvoliline esindaja, kinnisvara, pärand, pärandvara, pärandijätja, pärandi avanemine, kinnistus, seaduslik esindaja, aegumine, vastutus, solidaarne vastutus, aruandev ettevõte, krediiditasutis. Nende väljendite sisu selgitamiseks ei anna MKS ise küllaldaselt aluseid. Tema määritleb ainult nende mõistete funktsioone formaalse maksundusõiguse süsteemis. Et neid mõisteid sisustada, tuleb pöörduda seaduste juurde, milles need mõisted on primaarselt leidnud määritelu. Vastavaid norme neis seadustes võime nimetada sel puhul viidatavateks normideks, eriti, et seaduse loomiskäigus seesugune viitekonstruktsioon leidis teadlikult ja tahtlikult tunnustuse ja teostamise.

Selgeteks viideteks MKS-s tuleb lugeda ainult § 118 juhiseid Riigi töövõtete ja hangete seadusele ja Administratiiv-sissenõudmise seadusele kindlustuste määramise asjus.

MKS §§ 109 ja 141 juhiseid ei saa lugeda viideteks, nagu selgitasime juba eespool. Samuti ei saa lugeda viiteks § 94 juhiseid Administratiivkohtu korrale. See paragraaf ei kujuta endast üldse viiteparagraafi. Tema esimene lõige sisaldab kompetentsi määritluse, mille järgi kaebused peakomiteede otsuste peale antakse Riigikohtule administratiivkohtu korras, teiste sõnadega, Riigikohtu administratiivosakonnale. Seejuures määritleb MKS Riigikohtu protsessinormistikust ainult kaebuste esitamise korra ja kaebuse vormi. On päris loomulik, et Riigikohus kõigis ülejäänud protsessiküsimustes talitab seaduste järgi, mis üldse määravad Riigikohtu administratiivosakonna kohtuliku teotsemise. AKK normid kehtivad maksukaebeprotsessi alal seepärast Riigikohtu protsessinormistiku lahutamatu osana selle osakonna enda korralduse alusel, mitte aga MKS § 94 viite alusel.

Valdus- ja liiklemismaksude seadustes leidub õige vähe formaalseid norme. Maksustamis- ja kaebemenetlused nende maksude alal²⁰⁶ on haaratud MKS normidest, mis kehtivad siin peaaegu täies ulatuses. Katkendilised formaalsed õigusnormid neis seadustes osutuvad seetõttu vaid lülikesteks MKS poolt loodud

²⁰⁶ Arvatud välja tempelmaks ja pärandusmaks, kuivõrra maksustamistoimetused nende maksude alal kuulub kohtuasutistele.

formaalse maksundusõiguse süsteemis ning nende käsitlemine toimub kokkukõlaliselt MKS süsteemi lähtepunktide suunaga. Seal esinevate varjatud viidete sisustamine toimub seepärast ka MKS abistusel või vähemalt kokkukõlas viimase mõistete sisustamis-suunaga. Et MKS formaalsed normid ja üksikute maksuseaduste formaalsed erinormid moodustavad ühtlase süsteemi, siis on otsekohe arusaadav, et erinormide mõistete sisustamine ei saagi olla teissugune, sest ei ole mõeldav ometi vastuolu süvendamine ühises süsteemis. Üldreeglina tuleb seepärast erinormides sisalduvates varjatud viidetes näha kõigepealt viiteid MKS-le ning alles siis, kui sealt ei leita lahendust, pöörduda teiste seaduste vastavate normide juurde. Tegelikult on olukord pealegi seesugune, et tähendatud maksude formaalsed erinormid ei sisaldagi peaaegu viitekonstruktsioone ²⁰⁷.

Aktsiisi- ja eriti Tolliseaduse formaalsed erinormid käsitlevad seevõrra eriseloomulisi menetlusi, et siin vajadus üldiste mõistete ja normide järele on õieti väga väike ²⁰⁸. Seepärast esineb neis formaalseis normides varjatud viiteid õige harva.

²⁰⁷ Arvatud välja Tempelmaksuseadus.

²⁰⁸ Arvatud välja aktsiisisüütegude ja salakaubaveo süütegude jälgimise korrad.

3. p e a t ü k k .

ADMINISTRATIIVAKTE EESTI RIIGI- MAKSUNDUSÕIGUSES.

§ 8. Administratiivakti liike maksundusõiguses: maksustamis- ja trahvikorraldised.

Prof. dr. A.-T. K l i i m a n n annab administratiivaktile materiaalse ja formaalse määritlelu. Administratiivaktina materiaalses mõttes mõistab ta primaarseid eksekutiivakte²⁰⁹. Seejuures mõistab ta eksekutiivaktide all sääraseid publitsistlikke akte, mis korraldavad registreeritavaid juhtumeid, s. o. juhtumeid, mis ei kordu seesugusel kujul ja seesuguses olustikus nagu vastaval lahenduse momendil, ja mis loovad ses mõttes üksiknorme²¹⁰. Publitsistlikude aktide all mõistab ta omakorda selliseid avaliku administratsiooni normatiivtoiminguid²¹¹, millega vastav administratsiooniorgan määrab, muudab või tühistab akti sisu meelevaldselt ja siduvalt temaga subordinatsiooni vahekorras olevale adressaadile²¹².

Administratiivaktiks formaalses mõttes nimetab prof. dr. A.-T. K l i i m a n n igat normatiivtoimingut, mida toimetavad avaliku administratsiooni ametnikud ja asutised. Sellekohaselt administratiivakt formaalses mõttes ei ole mitte üksnes administratiivakt materiaalses mõttes, vaid ka materiaalselt mõistetud legislatiiv- ja jurisdiktsiooniline akt. Teiste sõnadega, administratiivakt formaal-

²⁰⁹ Vt. K l i i m a n n, Teooria, lk. 62. Vrd. M e r k l, Verwaltungsr., lk. 174 jj. ja 185 jj.

²¹⁰ Vt. K l i i m a n n, Teooria, lk. 58.

²¹¹ S. o. toiminguid, mille tulemusena tekib õiguslik olustik, tekivad uued suhted, tühistuvad endised ja muutuvad vanad vahekorrad õigusnormi adressaatide vahel; vt. K l i i m a n n, Teooria, lk. 31.

²¹² Vt. K l i i m a n n, Teooria, lk. 46.

ses mõttes on administratsiooni iga legislatiiv-, administratiiv- ja jurisdiktsiooniline akt ²¹³.

Käesolevas peatükis vaatleme ainult administratiivüksikakte materiaalses mõttes, sest ainult need aktid osutavad üksikaktidest iseseisvat normiloovat ja normirakendavat funktsiooni. Administratiivakte materiaalses mõttes nimetab prof. dr. A.-T. K l i i m a n n korraldisteks ²¹⁴. Korraldiste abil määrab administratsioon primaarselt konkreetsete üksikjuhtumite lahendamiseks uusi õigus-suhteid, muudab või lõpetab senipüsinud õigussuhteid ²¹⁵. Seega ei võta meie vaatlemisele selles käsitluses administratiivseid otsuseid. Otsused moodustavad sekundaarsed eksekutiivaktid, millede abil administratsioon lahendab teiskordselt üksikjuhtumeid, mis olnud juba korraldiste objektiks ²¹⁶. Otsused taotlevad ainult korraldiste õiguslikku kontrolli, mille tõttu nad ei osuta algeliselt iseseisvat normiloovat või normirakendavat funktsiooni. Seega ei paku nende vaatlemine siinkohal ka huvi. Otsustena esinevad maksundusõiguses otsused maksuvaiete ja kaebuste puhul.

Otsused maksuvaiete puhul ei erine sisult esialgsest maksustamisotsusest. Erinemine piirdub ainult sihiga ja loomulikult menetlusega, mis meid siinkohal aga ei huvita. Vaide puhul tehtud otsus taotleb juba jurisdiktsioonilisi ülesandeid — võtta esialgne otsus ümberotsustamisele ja kõrvaldada selles õigusvastatus. Otsustamise siin algatab kohustusadressaat või trahvitu, määrates ühtlasi ka otsustamise ulatuse, sest MKS § 69 järgi juhtumil, kui vaides on puudutatud ainult üksikuid otsuse osasid, ei võeta arutusele küsimusi, mida vaie ei puuduta otse ega kaudselt. Otsustamine maksude alal on vaiete puhul asutisele sunduslik. Otsus maksuvaide puhul on Eesti maksundusõiguses korraldatud kahe normikompleksiga: otsus vaiete puhul tollimaksude alal ToS §§ 213, 215, 216, 217, ning otsus vaiete puhul muude maksude alal MKS §§ 64—70. Vaided ja otsused nende puhul on võimalikud nende normide alusel ainult maksustamis- ja trahvikorraldiste alal, välja arvatud trahvikorraldised ToS § 410 põhjal. Muude korraldiste puhul pole vaie võimalik.

²¹³ Vt. K l i i m a n n, Teoria, lk. 64; materiaalselt mõistetud legislatiiv- ja jurisdiktsiooniliste aktide kohta, vt. lk. 63 jj. ja 76 jj.

²¹⁴ Vt. K l i i m a n n, Teoria, lk. 200.

²¹⁵ Vt. K l i i m a n n, Teoria, lk. 200.

²¹⁶ Vt. K l i i m a n n, Teoria, lk. 193 jj.

Ka Maksupeakomitee ja Tollipeakomitee otsused taotlevad vaiete kohta tehtud otsuste õiguslikku kontrolli. Seejuures ei tule neid otsuseid lugeda administratsiooniaktideks, sest Maksupeakomitee ning Tollipeakomitee on sisult eriilmelised kohtuasutised, millede otsuseid tuleb lugeda kohtuotsusteks²¹⁷. Seepärast ei ole ka vajadust neid otsuseid käsitleda käesolevas paragraafis.

Korraldisi, mis tulevad käsitlemisele käesolevas töös, jaotatakse positiivseteks ja negatiivseteks²¹⁸. Positiivsed korraldised toimetavad muudatusi õiguslikus olustikus, negatiivsed korraldised jätavad selle olustiku muutmata²¹⁹. Muudatuste suund esimeste korraldiste puhul võib esineda kohustusadressaadi kasuks või kahjuks. Sellekohaselt jaotatakse ka maksundusõiguses positiivsed korraldised kohustavateks ning õigustavateks²²⁰. Kohustavaid korraldisi võime jaotada maksundusõiguses omakorda maksustamiskorraldisteks, trahvikorraldisteks, nõudekorraldisteks, sundkorraldisteks ja määramiskorraldisteks.

Maksustamis- ja trahvikorraldised evivad maksundusalal esinevate administratiivaktide seas esijärgulist tähendust oma toimivuse kaalu kui ka õigusliku ilme tõttu. Seepärast pühendame neile erilist tähelepanu. Seejuures peame märkima, et Eesti positiivses õiguses nimetatakse maksustamis- ja trahvikorraldisi vastavalt maksustamis- ja trahviotsusteks. Säärased nimetused ei määra muidugi nende aktide õiguslikku loomust, vaid evivad ainult tehnilist tähendust. Positiivse õiguse rakendamise huvides on otsustarbekas tarvitada ka käesolevas käsitluses nende aktide suhtes positiivses õiguses esinevaid tehnilisi nimetusi, pidades aga meele, et õigusteoreetiliselt vaatepunktilt on siin ikkagi tegu ainult korraldistega. Vaatleme neid mõlemaid korraldiste liike üksikasjalisemalt.

1) Maksustamiskorraldised.

Maksustamiskorraldiseks, positiivse õiguse tehnilise nimetuse järgi maksustamisotsuseks, nimetame administratiivset akti,

²¹⁷ Vt. MKS §§ 91, 92, 139.

²¹⁸ Vt. Kliimann, Teoria, lk. 213 jj.; Niemann, Viertelj., lk. 190 j.

²¹⁹ Vt. Kliimann, Teoria, lk. 214 ja 219; Niemann, Viertelj., lk. 190 j.

²²⁰ Vrd. Kliimann, Teoria, lk. 216 jj.; Niemann, Viertelj., lk. 192 jj.

millega maksuasutis määrab, et maksukohuslane on seaduste järgi kohustatud tasuma maksu ²²¹.

Sellekohaselt maksustamiskorraldis kujutab deklaratiivset administratiivakti ²²², millega maksuasutis 1) konstateerib, et ühel normiadressaadil on maksuolmastik esile tulnud ning seetõttu on tekkinud maksukohustus; 2) fikseerib seadusest järelduva kohustuse summa (maksusumma). Siit järeldame, et maksustamiskorraldis ei loo ise kohustusvahekorda normiadressaatide riigi ja maksukohuslase vahel, vaid ainult konstateerib selle olemasolu ²²³. See seisukoht ei ole omane ainult moodsale maksundusõigusteooriale, vaid ka moodsale maksuseadusandlusele. Saksa AO ja Tšehhoslovakkia GDS on rajanud sellele alusele kogu maksustamiskorraldiste konstruktsiooni ja andnud ülaltoodud seiskoha seadusnormina ²²⁴. Nende vaadete kohaselt tekib maksukohustus maksuolmastiku esiletulekuga, mitte aga maksustamiskorraldisega, nagu eeldas vanem teooria ²²⁵. Missugust õiguslikku sisu aga evib olmastiku esiletulekuga tekkinud maksukohustus? See sisu on mitmesugune, vastavalt positiivsetele määratlustele

²²¹ Vt. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 193 jj.; Peters, Viertelj. VII, 3, lk. 297 jj.; Bühler, Lehrb., lk. 394 jj.; Hensel, Steuerr., lk. 158 jj.; Konrad, Handb., lk. 255 jj. ja 277 jj.; Becker, AO, lk. 164 jj.

²²² Deklaratiivse administratiivakti kohta vt. Herrnritt, Grundlehren, lk. 275 j.; Merkl, Verwaltungs., lk. 186 jj.

²²³ „Die Wirkung des Steuerbescheides ist die, dass nunmehr feststeht, dass nach Ablauf eines Steuerabschnitts eine Steuerschuld in bestimmter Höhe entstanden war. Es wird also das Schlussergebnis eines früher bestandenen Rechtsverhältnisses festgestellt.“ Peters, Viertelj. VII, 3, lk. 307.

²²⁴ AO § 99: „Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Dass es zur Feststellung der Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrages bedarf, schiebt die Entstehung nicht hinaus.“

GDS § 259: „Die Steuerpflicht und der Steueranspruch entstehen in dem Augenblick, in welchem bei einer Person oder einem Objekt diese Pflicht oder diesen Anspruch nach dem Gesetze begründende Tatsachen eingetreten sind; wann dies der Fall ist und welche Rechtsfolgen sich ergeben, bestimmt das Gesetz.“

Dem im Abs. 1 erwähnten Grundsatz steht nicht im Wege, wenn einer bestimmten Person die Steuerpflicht nach Inhalt, Zeit und Ort durch einen Verwaltungsakt der Steuerbemessung eingehender, namentlich ziffermässig festgesetzt werden muss, oder wenn die Steuer bei einer dritten Person zur Einhebung gelangt.“

²²⁵ Vanema teooria kohta vt. Schneider, Das Abgabengewaltverhältnis, 1918.

üksikute maksude järgi. Ühtede maksude puhul tähendab maksukohustuse tekkimine ainult riigi maksu-nõudeõiguse tekkimist, millega seonduvad mitmesugused kohustused kohustusadressaadi poolel, kuid mitte aga maksu tasumise kohustus ja sellele vastavad õigused õigustusadressaadi poolel. Nii näit. tekib pärandi avanemisega isikutel, kes loevad endid pärijateks ja osutuvad seega maksukohuslasteks, kohustus esitada 6 kuu kestel teadaanne kohtule pärandi koosseisu kohta, mille esitamata jätmine tingib sanktsioonina 1%-se viivitustrahvi lisandumise maksusummale kuus ja maksuasutiste õiguse asuda vahetult — kohtuotsuseta — pärandusmaksu määramisele. Peale selle seondub maksukohustuse tekkimise — pärandi avanemise momendiga see õiguslik järeldus, et maksustamisaluse arvutamine — pärandvara hindamine toimub sellel momendil püsinud vara koosseisu järgi ning samast momendist algab maksukohustuse aegumise tähtaeg. Pärandi avanemine ei tingi aga maksu tasumise kohustuse tekkimist.

Samasugune on lugu ka tulumaksu puhul. Tulu saamine Eestis asetsevaist tuluallikaist seaduses määratud ajavälte kestel tingib maksukohustuse tekkimise. See kohustus ilmestub sellega, et kohustusadressaat peab esitama seaduses määratud teadaandeid, mille täitmata jätmisele järgneb kohustuspoole karistus ja kitsendused maksustamiskorraldiste ümberotsustamisele võtmise palumiseks²²⁶ ning õigustuspoole õigus asuda maksu määramisele kaudsete andmete põhjal teadaannet ootamata²²⁷. Kuid ka siin ei tähenda maksukohustuse tekkimine veel maksu tasumise kohustuse tekkimist.

Täpsalt sama kordub puhaskasumaksu puhul. Kõigil neil juhtumel tekib maksu tasumise kohustus maksustamiskorraldise vahendusel, mis fikseerib ametlikult seadustest järeldatava maksumussumma. Maksustamiskorraldiste eeldus maksutasumiskohustuse tekkimisele pole muidugi tingitud mõne vastava maksu õiguslikest loomuomadustest, isegi mitte riigi huvidest. See on tingitud vaid sellest, et kohuslaste ring maksude puhul, kus korraldis on maksu tasumiskohustuse tekkimise tingimuseks, koosneb isikuist mitmesuguseist seltskondlikest kihtidest, kes ei ole ise võimelised arvutama täpsalt neile seadustest järelduvat maksu. Peale selle on maksudel, millede puhul esineb maksustamiskorraldis tingimus-

²²⁶ Vt. MKS § 101.

²²⁷ Vt. MKS § 61.

teta, õige keeruliselt arvatavad maksustamisalused. Seepärast on vajalik, et selle töö teeks kompetentne asutis ametlikult. Sel puhul on muidugi paratamatu, et asutise korraldisel, milles fikseeritud maksusumma ja millest järelduvad mitmesugused õiguslikud tulemused, oleks ka kindel õigustoime.

Kuid põhimõtteliselt oleks võimalik maksu tasumise kohustuse tekkimist seondada vahetult maksukohustuse esiletuleku momendiga ka ülalnäidatud maksude puhul. On täiesti mõeldav, et maksukohuslane ise toimetab seaduse järgi kohusliku maksusumma arvutamise ja tasub maksu seaduses määratud ajal. Nii näit. on korraldatud asi meil kasuprotsendimaksu puhul, mis oma tehniliselt loomuselt täiesti võrdub puhaskasu- ja tulumaksuga. Ka siin on maksustamisaluse ja isegi maksusumma arvutamine võrdlemisi keerukas. Kuid siiski arvutab maksukohuslane maksu siin ise, tasub maksusumma ja esitab järelevalve nõuetes andmed maksustamisaluste ning tõendi maksu tasumise kohta maksuasutisele. Maksuasutis esineb oma korraldistega siin vaid siis, kui maksukohuslase poolt toimetatud arvutuses on ebaõigsusi.

Ka ülalkirjeldatud maksude puhul oleks sama võimalik. Tulumaksu puhul oleks see paljudel juhtumel võimalik veel ka sel teel, et maksu arvutab ja tasub keegi kolmas, kes maksab summasid, millede saamine tingib maksukohustuse tekkimise. Maksustamisasutistel jääks siis ka siin võimalus teostada riigi huvides järelevalvet maksu õige tasumise üle. Kuid tehniline takistus, mis tingib siin võimatuse kasustada sama meetodit, mida kasustatakse kasuprotsendimaksu puhul, seisab maksukohuslaste ringi ilmes. Kasuprotsendimaksu puhul on tegemist kvalifitseeritud ühikutega, kellel on sunduslik korrapärane raamatupidamine ja aruandmine ning sellega võimeline personaal maksuarvutamise teostamiseks. Ülalnimetatud maksude puhul on aga kohuslasteks laialised ringkonnad, kes pole selleks võimelised. Näit. väikese äriettevõtte pidajat ei saa kohustada pidama raamatuid, mis võimaldaks täpsalt määrata tema käibesumma ja selle põhjal maksustamisaluse — puhaskasu- ning maksusumma. Hindamise toimetamine maksukohuslase poolt ei oleks aga usaldatav. Maksustamistehnilistel kaalutlustel astub siin maksuarvutajana esile maksuasutis, kelle menetluse tulemuseks on maksustamiskorraldis. Seal aga, kus maksu arvutamine on tehniliselt teostatav maksukohuslaste poolt, tuleb maksustamiskorraldis esile ainult juhul, kui maksu ei ole

maksukohuslase poolt õieti arvatud või tasutud. Üldreeglina on maksu tasumise kohustuse tekkimine seondatud siin maksukohustuse tekkimisega, mille juures tasumise kohustus tekib vastavalt seaduse sätetele kas ühel tähtajal maksukohustuse tekkimisega või mingil hilisemal tähtajal. Nii näit. tekib maksukohustus põhiäri-maksu alal maksuolmastiku — ärilise tegevuse — esiletulekuga ja nimelt selle alguse momendil. Samaks momendiks oli kohuslik ka maksu tasumine. Veinimaksu puhul, kus ka ei tule esile maksus-tamiskorraldist maksustamise kohustuse tekkimise tingimusena, tekib maksukohustus töö algusega tehases peale loa saamist, maksu tasumise kohustus aga veini müügile saatmisega.

Maksu tasumise kohustuse tekkimise ilme kohaselt jagunevad maksud Eestis kolme gruppi. Esimese grupi moodustavad maksud, kus maksu tasumise kohustuse tekkimine nõuab tingimus-teta maksustamiskorraldist. Siia gruppi kuuluvad näit. tulumaks, puhaskasumaks, pärandusmaks, tollimaks ja maiusainetemaks²²⁸. Teise grupi moodustavad maksud, millede puhul maksu tasumise kohustus tekib üldreeglina maksukohustuse esiletulekuga, kuid mak-sustamiskorraldis järgneb järelevalve korras juhtumil, kui maks on ebaõigelt arvatud või tasutud või maksukohuslus üldse vaieldav. Siia gruppi kuuluvad näit. kapitali- ja kasuprotsendimaksud, kin-nistusmaks ja rahakapitalide maksud, põhiärimaks ja tempelmaks. Viimase grupi moodustavad maksud, kus maksu tasumise kohustus tekib maksukohustuse tekkimisega ja maksustamiskorraldis ei tule esile isegi järelevalve korras. Siia gruppi kuuluvad näit. aktsiisi-maksud. Viimane seisukoht kehtib vaid veneaegse süsteemitu maksuseaduste tehnika tõttu. Ka nende maksude alal oleks maksus-tamiskorraldis erandlikult vajalik üksikutel juhtumel, kus kerkivad esile vaidlused maksukohuslase, maksustamisaluse või maksumäära suhtes. Maksustamiskorraldistele saaks baseerida siis õigus-kaitse korda vastavalt meie aja õiguslikkudele nõuetele, mis praegu seesugusena aktsiisimaksud alal õieti puudub. Sellisele uuele seisukohale peaks asuma ka uue aktsiisiseadustiku kava.

Makse, millede puhul maksutasumise kohustuse tekkimine eeldab tingimusteta maksustamiskorraldist, nimetame m ä ä r a t a - v a t e k s maksudeks. Makse, millede puhul maksustamiskorraldis esineb tingimisi järelevalve korras, nimetame tingimisi

²²⁸ MMS §§ 11, 13 ja 15 järgi on maiusainetemaks määratav maks, mida ei muuda §§ 8—10 ja 12 järgi teostatavad eriseloomulised ettemaksud.

määratavateks maksudeks. Makse, millede puhul maksutasumise kohustuse tekkimine ei eelda üldse maksustamiskorraldist, nimetame mittemääratavateks maksudeks. Meie maksusüsteemis esinevad kõik kolm liiki, nagu nägime eespool. Sellele on kohastatud ka maksustamiskorraldise raking Eesti maksundusõiguses.

Maksustamiskorraldised võivad olla vormilised ja vormivabad. Vormilised on säärased maksustamiskorraldised, mis evivad toimivust ainult siis, kui nad oma vormi koostises sisaldavad kõik seaduses määratud vormielemendid. Vormivabad on need maksustamiskorraldised, millede suhtes ei määra seadus kindlaid vormielemente²²⁹. Mõlemas liigis esineb positiivseid ja negatiivseid korraldisi. Positiivsed on need maksustamiskorraldised, mis määravad ning muudavad maksusumma; negatiivsed need korraldised, mis konstateerivad maksukohustuse puudumist²³⁰.

Vormiline maksustamiskorraldis evib Eesti õiguses domineerivat tähendust, vormivaba korraldis tuleb esile vaid erandlikult.

Vormiline maksustamiskorraldis (-otsus) baseerub ühelt poolt MKS § 62, väheste muudatustega äri- ja tulumaksu alal, mis toodud ÄMS § 559 ja TMS § 49, ja teiselt poolt ToS §§ 183, 206—210, 212, 225, 305—306, 312, 314, 318. Vormilises maksustamisotsuses MKS § 62 järgi märgitakse 1) otsuse tegija, 2) otsuse tegemise kuupäev, 3) maksustamisalus ja seadus, mille põhjal on määratud see alus, 4) maksusumma, 5) maksu tasumise aeg ja kord, 6) maksu tasumata jätmise tagajärjed, 7) otsuse peale kaebamise kord. Selles vormis ei ole esitatud nõudeid maksukohuslase märkimise ja otsuse tegija allkirja suhtes. Kuid on päris selge, et vähemalt esimese nõude täitmine praksises on paratamatu, sest maksustamiskorraldis ei saa evida jõudu, kui adressaat, kelle maksu määrab korraldis, on märkimata.

Teine nõue, korraldise allakirjutamine, on leidnud täitmist ainult osaliselt. Ainult mõnede maksude puhul on tehtud nõutavaks allkiri. Nii näiteks kirjutatakse maksustamiskorraldised (-otsused) alla rahakapitalide maksude alal; tulumaksu alal aga ei esine neis allkirja, sest seadus seda otseselt ei nõua. Otsus (korraldis) on aga otsustaja tahte väljendus; selle tahte väljendamise tõendamiseks oleks allkiri väga vajalik. Kuid kuigi allkiri ära

²²⁹ Vt. Peters, Viertelj. VII, 3, lk. 298.

²³⁰ Vt. Peters, Viertelj. VII, 3, lk. 298.

jääb, siis peaks olema tähendatud otsuses vähemalt otsustaja nimi, komisjonide otsuste puhul — komisjoni liikmete nimed. Otsustaja ametinimetused on tähtis allumussätete täitmise hindamiseks, otsustaja nimi või otsustajate nimed aga taandamisnäidete täitmise jälgimiseks. Mõlema nõude täitmine on oluline otsuse õiguspärasuse hindamisel. Otsuse vorm ei tohi seepärast jätta sisaldamata kumbagi. Nii vähemalt tulebki mõista MKS § 62 p. 1. Otsustaja märkimine ainult ametinimetuse järgi meie praksises kindlasti ei ole kokkukõlas seaduse nõuetega ning tuleks muuta kirjeldatud nõude kohaselt. Vastandlikul juhtumil ei ole võimalik maksukohuslasel teostada kaitset otsustamise subjektiivsete kallakute vastu, Maksudevalitsuse direktoril teostada järelevalvet seaduste õige täitmise üle ja kaebeasutisil hinnata materiaalse inkompetentsi küsimusi.

MKS otsuse (korraldise) vormielemendid evivad mitmesugust ilmet. Otsuse sisu puudutavad ainult punktid 3 ja 4. Ainult need punktid evivad tähendust maksu määramise seisukohalt ja kujutavad otsust materiaalses mõttes. Muud maksustamisotsuse (-korraldise) vormielemendid evivad ainult teatise ilmet, millel pole tähendust maksu määramise seisukohalt. P. 1 ja 2 individualiseerivad otsust, võimaldades sellega allumus- ja taandamisnäidete täitmise jälgimist. P. 5—7 on teatised, mis seletavad seaduse näideteid. Need teatised kujutavad vormilisi lisandeid p. 3—4 toodud alustel väljenduvale maksustamisotsusele (-korraldisele) materiaalses mõttes. Vormielementidena evivad nad muidugi oma tähendust vormilise maksustamisotsuse (-korraldise) kehtivuse hindamisel. Neid küsimusi vaatleme aga allpool.

Siinkohal ei saa jätta märkimata terminoloogilist vääratust MKS § 62 p. 4. Selles punktis räägitakse maksumäärast. Maksu-määrast all mõistame aga mingit arvu (kas kindlat või suhtelist), millega korrutame maksustamisühikut või tervet maksustamisalust, et saada maksusummat. Sellega ei ole maksumäärast märkimine küllaldane. Maksukohuslasel on vaja teada maksusummat. Sisult ongi mõeldud maksumäärast all maksusumma, jälgides keeleliselt ja terminoloogiliselt võltsi tähendust, mille see sõna omandas kahekümne aastate alguses.

AMS § 559 ja TMS § 49 ei tee mingisuguseid muudatusi maksustamisotsuse (-korraldise) vormielementides. Esimene määrab ainult sunduslikult puhaskasumaksu alal, teine fakultatiivselt

tulumaksu alal maksustamiskorraldise vormiliseks nimetuseks maksulehe. TMS § 49 räägib küll ka maksustamiskorraldise vormielementidest, ja võiks arvata, et MKS § 162 kohaselt see kõrvaldab viimase seaduse § 62 määratud otsuse vormi rakenduse. Kuid võttes arvesse, et otsuse vorminõuded MKS § 62 järgi on laiemad ja täiendavad TMS § 49 sätteid, ilma et sellest tekiks vastuolu mõlema normi vahel, ning et § 49 vorminõuded langevad sisult ühte § 62 p. 3 ja 4 vorminõuetega, tuleb käsitlemisele § 62 täies ulatuses ka tulumaksu alal. Tollimaksu alal esineb vormiline maksustamiskorraldis õieti kolmes vormis, mis aga sisult ei erine palju üksteisest. Esimene vorm on määratud maksumääramiseks reisijate asjadelt, kolmas posti teel liiklevatel kaubasaadetistelt. Need on erivormid. Teine vorm tuleb rakendamisele üldiselt tollimaksude määramisel. Kõigil juhtumel kannab maksustamiskorraldis tollimaksude alal revideerimisakti nimetust. Üldvorm (lisa 18 ToS § 206 juurde) sisaldab järgmised vormielemendid: tolliasutise nimetus, akti number, kaubakäsutaja nimi, kaubakollide märgid, arv, pakkimisviis ja brutokaal, kaubanimetus ja, kui tarvis, tema hind ja algupära, tollitariifi §§ ja punktid, ning tollimaksude summad, kauba väljalaskmise eritingimused, kauba hoiu ja revideerimise koht. Akt peab olema alla kirjutatud tollirevidendi ja maksuarvutaja poolt, kui maksud on arvutatud välja viimase poolt. Akti sisu kuulutamise kohta annab samal aktil allkirja kaubakäsutaja. Esimesel vormil (lisa 14 ToS § 183 juurde) puuduvad, võrreldes teistega, ainult asjade tollikorraldusest väljalaskmise eritingimused, kauba hoiu ja revideerimise paiga tähendused, maksuarvutaja ja kaubakäsutaja allkirjad. Kolmandal vormil (lisa 19 ToS § 305 juurde) puuduvad, võrreldes teisega, pakkimisviis, kauba hoiu ja revideerimise koht, maksuarvutaja allkiri; kaubakäsutaja asemel märgitakse adreasaat või paki saatja, kaubakollide asemel saadetiste ühikud; adreasaadi allkiri märgitakse ainult siis, kui ta oli juures revideerimisel. Lisaks kirjutab aga alla revideerimise juures olev postiametnik. Nende aktide juures evivad tähendust maksumääramise seisukohalt kauba nimetus koos tariifi paragraafide ja sageli kauba algupära tähendusega, kauba brutokaal või arv, selle järgi, kumb neist moodustab maksustamisaluse, ja maksusumma ning kauba käsutaja või adreasaadi nimi. Need vormielemendid määravad maksustamiskorraldise sisu. Muud vormielemendid on ainult vormi-

lised lisandid, millel pole tähendust maksu määramise seisukohast.

Korraldise vormilikkus ei seisa mitte ainult vormielementides, vaid ka vormikohases kätteandmises või teatamises. Vormikohane kätteandmine (mitte aga teatamine) tingib korraldise jõustumise, mõlemad aga (kätteandmine ja teatamine) vaidetähtaegade alguse, samuti ka maksu tasumise tähtaegade järgnevuse. Maksustamisotsus MKS § 62 järgi jõustub kätteandmisega. Otsus tuleb anda kätte, et otsus jõustuks, kas 1) maksukohuslasele endale tema alatise elukohas, töökohas, ettevõtte asukohas või ametiasutises, või mujal, kus teda kohtab kätteandja, või 2) kolmandatele isikutele, kui ei saa otsust anda maksukohuslasele endale. Kolmandateks isikuteks, kellele võib anda üle otsuse, kui nad ei keeldu seda vastu võtmast, võivad olla: 1) maksukohuslase täisealine kodakondne, tema ettevõtte valitseja, tööandja või töökoja juhataja, 2) majavalitseja või majahoidja maksukohuslase elukohta järgi ²³¹.

Kui pole võimalik otsust anda kätte maksukohuslasele endale või kolmandatele, siis pannakse see välja otsustaja asutise ruumes ja loetakse kätteantuks 2 nädala möödumisel, arvates otsuse väljapanemise kuupäevast ²³². Tollimaksude alal teatatakse maksustamiskorraldised (revideerimisaktid). Teatamine toimub kuulutamise või kutsekirja saatmise teel. Akti esimese vormi puhul seisab kuulutamine suusõnalisel teatamisel, mille põhjal maksukohuslane tasub maksu ning saab otsuse ära kirja tollikviitungina ²³³. Akti teise vormi puhul (ToS § 206) toimub akti kuulutamine või kutsekirja saatmine. Akt kuulutatakse juhtumil, kui kaubakäsustaja või ta volinik oli revideerimise juures, pannes ette temale kirjutada alla aktile kuulutamise tõendamiseks ²³⁴. Keeldub ta seda tegemast, siis tehakse vastav märge aktile ja akt loetakse kuulutatuks. Ei ole kaubakäsustaja või ta volinik revideerimise juures, siis saadetakse temale kutse kiri, milles tähendatakse kaubakollid ja määratud maksud ²³⁵. Akt loetakse kuulutatuks kirja saatmisega, kuigi see pole antud kätte maksukohuslasele tema ärasõidu või aadressi puudulikkuse

²³¹ Vt. MKS §§ 150—198.

²³² Vt. MKS § 154.

²³³ Vrd. ToS § 183.

²³⁴ Vt. ToS § 210.

²³⁵ Vt. ToS § 212.

tõttu. Maksukohuslasel on õigus nõuda revideerimisakti läbivaatamiseks tolliasutises.

Akti kolmanda vormi juures (ToS § 305) teatatakse akt kuulutamise teel samal viisil nagu teise vormi juures või posti teatelehega (kutselehega) ²³⁶.

Revideerimisakti teatamine tollimaksude alal ei evi tähendust nende jõustumisele. Need aktid jõustuvad allakirjutamisega, nagu võib järeldada ToS § 208.

Vormivaba maksustamiskorraldis on erand maksundusõiguse normistikus. Juhtumid, mil tuleb kasutamisele säärane korraldis, peavad järelduma seadustest. Eesti seadustes on need juhtumid otseselt korraldamata. Vormivabaks võib lugeda korraldist näit. ToS § 254 ja 255 järgi.

Nende paragraafide järgi ei koostata revideerimisakti saadestite kohta, milledele nõutud eksikombel vähem tollimaksu, vaid tollinõukogu teeb otsuse esialgu vähem nõutud maksu täiendavaks sissenõudmiseks, mis moodustabki vormivaba maksustamiskorraldise. ToS ei sea sellele korraldisele (otsusele) mingit vormi; ka MKS vastavad sätted ei tule siin kohaldamisele. Otsusest peab ainult selguma, et on võetud vähem tollimaksu ja et korraldatakse vastava summa sissenõudmist.

Teine näide vormivabast maksustamiskorraldisest esineb tempel- ja põhiarimaksu puhul sel juhtumil, kui neid makse ei ole tasutud seaduslikel tähtaegadel. Sel puhul koostatakse trahvikorraldis MKS § 134 kohaselt. Seadusest järelduva õige maksu sissenõudmiseks oleksid mõeldavad kaks teed: kas koostatakse ka vormiline maksustamiskorraldis või esitatakse koos trahvikorraldisega maksu tasumise nõudmine. Viimane kord on eelistatavam menetluse lihtsuse seisukohalt. Õiguskaitse maksu nõudmise asjas on seejuures võimaldatud koos õiguskaitsega trahvi asjus, sest viimase õiguspärasuse aluseks on maksu ebaõige tasumine, mis tuleb kindlaks määrata. Kuigi kumbki viis ei ole selgesti määratud seadusega, võime viimase kehtivuse kasuks teha siiski järeldusi seadustest. ÄMS §§ 479—487 ja TeS §§ 15—17 järgi on põhiarimaksu ja tempelmaksu tasumise kohustuse tekkimiseks ja maksu tasumiseks määratud eri kord, mis kokkukõlas MKS § 63-ga ei eelda üldiselt vormilise maksustamiskorraldise vajadust. Teiselt

²³⁶ Vt. ToS § 314.

poolt lubavad ÄMS §§ 579 märkus ja TeS § 19 p. 1 viimane lõige eeldada, et eri kord kehtib ka õigelt tasumata maksude suhtes. Nimetatud sätete kohaselt esitatakse maksu tasumiseks nõudmine, mis tuleb täitmisele koos trahvikorraldisega. Sellest võime järeldada, et nende maksude alal kehtib maksustamiskorraldise suhtes, kus see üldse vajalik, vormivabadus.

Kuid ei saa öelda, et vormivabas korraldises ei oleks üldse vajalik arvestada mingisuguseid vormielemente. Olgugi et seadus ei nõua neil juhtumeil mingit vormi, tuleb siiski lugeda paratamatuks teatavate vormielementide koostis, nagu seda tingib maksustamiskorraldise loogiline struktuur. Korraldisest peab tingimata selguma, kellelt nõutakse maks, mis on maksustamisalus ja mis-sugusest seaduslikust sättest see järeldeb ning kui suur on maksusumma. Peale selle on vajalik näidata ka maksu tasumise aeg ja koht. Vormivabaduse tähendus nende nõuete suhtes seisab ainult selles, et neid ei ole tarvis tähendada maksunõudes siis, kui need asjaolud selguvad trahvikorraldisest, mida kaasab siin ainult vormivaba maksustamiskorraldis maksunõude näol. Öeldust tuleb järeldada, et säärase korraldise vormivabadus ei ole sisult mitte absoluutne, vaid relatiivne. Vormivabadus avaldub siin selles, et 1) vorminõudeid ei määra seadus, vaid korraldise loogiline struktuur, 2) vajalikud vormielemendid ei pruugi olla määratud otsestest, vaid võivad avalduda kaudselt teistest asjaoludest.

Kolmas näide vormivabast maksustamiskorraldisest esineb tempelmaksu alal juhtumeil, kui maksuinspektor, kontrollides TeS § 17 p. 6 lit. c alusel temale tempelmarkide kustutamiseks esitatud dokumentide õiget maksustamist, leiab vähem marke kui seadusest järeldeb. Neil juhtumeil on ta kohustatud nõudma täiendavalt markide lisandamist. See nõudmine kujutab endast vormivaba maksustamiskorraldist, mis võib olla isegi suusõnaline.

2) Trahvikorraldised.

Üksikuteks juhtumiteks on seadus omistanud trahvimiskompetentsi ka maksuasutistele. Need on tavaliselt säärase juhud, kus süüteo olmastik on eriti tihedalt seondatud maksuolmastikuga, maksuasutiste teotsemisega või mingite korranõuetega, mille puhul karistusena esineb ainult rahatrahv. Neist juhtumest väärivad

tähelepanu vaid need, mil karistus määratakse administratiiv-aktiga, mille õigusjõud pole tingitud karistatava vabatahtlikust allumisest. Trahvikorraldisteks, positiivse õiguse järgi trahviotsusteks, nimetame sääraseid maksuasutiste poolt antud administratiivseid akte, milledega määratakse karistus maksuseaduste sätete rikkumiste eest ja kus korraldise õigusjõud sõltub selle sisulisest ja vormilisest õiguspärasusest, mitte aga trahvitava isiku allumistahtest. Sellega eraldame siinkohal vaatlemisest nn. eelotsused aktsiisi- ja tollitrahvide alal, milledega küll määratakse trahve maksuseaduste rikkumise eest, kuid milledele alluvad trahvitatud ainult vabatahtlikult, tunnustades trahvimist ja tasudes oma trahvi. Sundtäitmise nende otsuste järgi pole võimalik. Ei allu trahvitav otsusele vabatahtlikult, siis kaotab otsus igasuguse kehtejõu, süüteoasi antakse kohtu otsustada ja eelotsus ei avalda kohtutegelusele vähematki mõju. Loomulikult ei ole võimalik esitada nende otsuste vastu ka kaebusi õiguskaitse korras.

Käesolevas töös vaadeldavad trahvikorraldised (-otsused) tulevad rakendamisele MKS §§ 146—147, TMS §§ 76, 77, ÄMS §§ 579, 580, 582—587, ToS §§ 402—409 ja TeS § 19 käsitlemisel. Siia võiks arvata ka RMS §§ 622 ja 631 tähendatud trahvi juhtumid, kuigi seal pole räägitud otseselt trahvimisest. Esitatud juhtumel määratakse karistused trahvikorraldistega (otsustega), mis määrateldud ühel puhul MKS § 134 ja teisel puhul ToS § 410.

Esimesel puhul on tegu vormilise, teisel puhul vormivaba trahviotsusega. ToS § 410 järgi tehtava otsusega määratakse karistus ToS §§ 402—409 põhjal ja MKS § 134 järgi kõigi muude ülalloendatud seaduseparagraafide põhjal, välja arvatud RMS §§ 622 ja 631, kus on tegu trahvidega vaid sisuliselt. Trahvikorraldis sarnaneb oma ilmelt ainult osalt maksustamiskorraldisega. Trahvikorraldises konstateerib maksuasutis kõigepealt, et kohustusadressaat ei ole täitnud seaduse või määruste sätteid või nende põhjal antud korraldisi. Juhtumel, kus seaduse rikkumisele järgneb trahv seaduses kindlalt määratud summana, sisaldab trahvikorraldis ka selles osas konstateeringu, et seaduse rikkumisest järeldub see või teine karistus. Nii on lugu näit. tempelmaksu puhul määratavate trahvidega²³⁷. Neil juhtumel on tegemist puhtal kujul deklaratiivsete aktidega, mis ise ei loo kohustusvahe-

²³⁷ Vt. TeS § 19.

kordi normiadressaatide vahel, vaid ainult konstateerivad selle olemasolu. Juhtumel aga, mil on tegu trahvidega, millede suurus ei järeldu otse seadusest, vaid mille suuruse valib asutis seaduses määratud piirides, esineb trahvikorraldistes juba selles ulatuses ka teatav konstitutiivne moment, mis mõjustab õigussuhte kujunemist. Teiselt poolt tuleb panna veel tähele, et trahvikohustus ei teki ühelgi juhul trahvikorraldiseta ning trahvi tasumise kohustus tasumiskorraldiseta. Nii tuleb siin arvestada, et trahvikorraldis ei esine ainult deklaratiivse aktina, vaid sisaldab ühtlasi ka konstitutiivseid elemente.

Nagu öeldud, esineb trahviotsus (-korraldis) MKS § 134 järgi vormilise otsusena. Selles tuleb märkida: 1) trahvimääraja, 2) otsuse tegemise aeg, 3) protokoll või toimetis, millest selgub seaduse rikkumine, 4) seadus, mis rikutud ja mille põhjal trahvitakse, 5) trahvi summa, 6) trahvi tasumise aeg ja kord, 7) trahvi tasumata jätmise tagajärjed, 8) trahviotsuse peale kaebamise kord. Siia juurde tuleb märkida, et nende trahviotsuste suhtes evib võrdset tähendust see, mis öeldud maksustamisotsuste (-korraldiste) puhul maksukohuslase (siin trahvitava), maksumäära (siin trahvimäära), otsuse allakirjutamise ja kätteandmise kohta.

Esitatud trahviotsuse (-korraldise) vormielemendid evivad mitmesugust tähendust. Tähendust otsuse sisu suhtes evivad ainult p. 3—5. Punkt 6 sisaldab korraldise trahvi tasumiseks. Seadus ise ei määra kuski otseselt trahvi tasumise aega ja korda. Kuid punkt 6 eeldab, et trahvitule antakse korraldisega võimalus õiendada vabatahtlikult trahvi enne administratiivsisenõudmise teostamisele asumist § 141 määratud ajal. Tasumise korra suhtes peab korraldise andja loomulikult arvestama riigi tulude kassakorra sätteid ning aja suhtes § 141. Kuid viimase paragraafi hindamisel, määrates maksu tasumise aega, ei või jätta tähele panemata, et trahvide sissenõudmisele asumise tähtaeg § 141 järgi ei ole määratud mitte nii, et sissenõudmisele tuleb asuda otsekohe nende tähtaegade kättejõudmisel. Sätte järgi võib asuda sissenõudmisele otsekohe, kuid sissenõudmist korraldav asutis ei ole kohustatud tegema seda otsekohe. Viimasel juhtumil peab asutisel selleks olema muidugi põhjus. Tähtaja määramine § 134 p. 6 järgi trahvi vabatahtlikuks õiendamiseks on selleks olulisim põhjus.

P. 1 ja 2 trahviotsuste (-korraldiste) vormis on teatised, millede tähendus seisab samuti nagu maksustamisotsusegi (-kor-

raldise) puhul otsuse individualiseerimises. P. 7 ja 8 on teatised, mis seletavad seaduse sätteid ja evivad tähendust otsuse kehtejõu hindamise, mitte aga otsuse sisu seisukohalt.

Trahvimisel RMS § 622 ja 631 põhjal tuleks näiliselt samuti käsitamisele trahviotsus MKS § 134 järgi, sest viimane paragraaf kehtib ka rahakapitalide maksu suhtes. See oleks olnudki nii, kui neis paragraafes tähendatud trahv oleks kvalifitseeritud otseselt trahvina, mis esineb maksusummast lahus. Siin on aga lugu sellepoolest teissugune, et maks ja trahv on üksteisega vahetult seotud, mis ei võimalda nende jaotamist, nagu on lugu kõigil muudel juhtumel, kus tuleb käsitamisele trahviotsus § 134 järgi. Siin on tegemist maksuga, mis teatavail tingimusil nõutakse sisse kolmekordses summas. Seepärast tuleb trahv määramisele maksustamiskorraldise vormis, milles muu seas maksusummana näidatud kolmekordsustatud maksusumma ja märgitud selle põhists. Seepärast ei tule nende trahvide puhul üldse rakendamisele trahvikorraldis.

Trahviotsus (-korraldis) ToS § 410 põhjal on vormivaba, sest siin pole nõutud mingisuguseid vormielemente ega kehti ka MKS § 134 sätteid. Kuid ka siin on loogiliselt möödapääsetamatu mingi otsuse koosseis. Selles peab leiduma paratamatult trahvitu ja trahvija nimetus; seadus, mida rikutud ja mille põhjal trahvitakse; trahvisumma; trahvi tasumise aeg ja kord. Neid asjaolusid sisaldamata ei saaks trahvikorraldis ka vormivabaduse puhul evida õigusjõudu.

Nii vormiline kui ka vormivaba trahvikorraldis (-otsus) jõustub teatamisega trahvitule (konfiskeerimiste puhul asjade käsustajale). Teatamine toimub MKS § 134 trahviotsuse puhul kas otsuse originaali või ärakirja, ToS § 410 trahviotsuse puhul ärakirja kätteandmise teel. Mõlemal juhtumil peab kätteandmine toimuma MKS §§ 150—158 määratud vormireeglite kohaselt.

§ 9. Administratiivakti liike maksundusõiguses: muud korraldised.

Elmises paragraafis jaotasime korraldised positiivseteks ja negatiivseteks. Positiivsed korraldised jaotasime omakorda kohustavateks ja õigustavateks, ning esimesed jälle maksustamiskorral-

disteks, trahvikorraldisteks, nõudekorraldisteks, sundkorraldisteks ja määramiskorraldisteks. Eelmises paragraafis käsitlesime juba maksustamis- ja trahvikorraldise, nüüd jätkame muude korraldiste vaatlemist.

Nõudekorraldisteks nimetame neid maksuasutiste korraldise, milledega hangitakse maksustamiseks või maksujärelevalve teostamiseks vajalikke teateid, tõendeid või dokumente²³⁸. Nõudekorraldisteks osutuvad näiteks korraldised, mis antakse MKS §§ 42, 43, 45, 49 ja 55, ÄMS §§ 492, 525, 547 p. 1—3, TeS §§ 8 ja 18 p. 7 põhjal. Kõigepealt tuleb tähendada, et MKS mainitud paragraafid ei kehti tempelmaksu suhtes ning seepärast on TeS § 8 iseseisva tähendusega. Selle paragraafi järgi võivad maksuasutised nõuda oma korraldistega maksukohuslaselt teateid, seletusi ja dokumente „maksuobjekti hinna“ kohta ning riigi- ja omavalitsusasutisilt teateid tempelmaksu määra kindlakstegemiseks.

TeS § 8 põhjal antavate korraldiste toimivuse ulatuse küsimus vajab paar selgitavat märget. Selles paragraafis on kasutatud õigusteaduslikule terminoloogiale võõrast väljendit „maksuobjekti hind“. Arvatavasti on seaduse koostaja lähtunud siin mingist maksundusõiguse terminoloogiale ebatavalisest käibivast mõistest, mõeldes selle all maksustamiselust. Tempelmaksu alal väljendub maksustamiselus osalt rahaväärtuses, osalt dokumentide ühikutes. Ülaltähendatud mõiste peabki tähendama rahaväärtuses väljenduvat maksustamiselust, mille arvutamine toimub TeS §§ 6 ja 7 põhjal. Sõna „määr“ on siin samuti kasustatud valesti. Maksumäär on selgesti fikseeritud seaduses ka tempelmaksu alal ning see ei vaja kindlakstegemist. Arvatavasti on siin mõeldud maksusummat, mille määramise nõuetes võidakse hankida siis teateid riigi- ja omavalitsusasutisilt. Mõisteliselt kuuluksid siia ka teated maksustamiseluste kohta. Nii võime järeldada, et TeS § 8 järgi on maksuasutised õigustatud nõudma korraldistega teateid maksustamiseluste kohta. TeS § 18 p. 7 järgi on maksuasutised õigustatud hankima tõendeid peaksemplari või alguskirja tempelmaksustamise üle.

ÄMS §§ 492, 525, 547 p. 1—3 kehtivad paralleelselt MKS eelnimetatud paragraafidega. Nende paragraafide käsitlemise

²³⁸ Vt. N i e m a n n, Viertelj. IV, 2, lk. 199 jj.

suhtes tuleb meelde, et rakendamisel eriseaduse sätteid eelistanakse üldseaduse sätetele, kuid ka üldseaduse — MKS — sätted tulevad siiski rakendamisele seevõrra, kuivõrra nad täiendavad eriseaduse sätteid, ilma et sellest tekiks vastuolusid mõlema sätte vahel. ÄMS sätted on kitsamad MKS vastavatest sätetest kõigepealt kohustusadressaatide ringi poolest, siis ka sisulise ulatuse poolest. § 492 põhjal võivad maksuasutised nõuda maksustamiseks vajalikke andmeid tööstuse ja kaubanduse alalt, eriti aga teateid töövõtete ja hangete üle ainult riigi- ja omavalitsusasutisilt ning vastavalt ametisikuil. Siin on kohustusadressaadid piiratud, sätte rakendus aga ulatub nii maksustamisalusele kui ka maksukohusluse puudutavatele andmeile. Kuid neid sätteid saab kasutada maksuasutis vaid siis, kui on andmete hankimise kohta lepitud kokku majandusministri ja vastavate asutiste kõrgemate juhtidega. § 525 õigustab nõudma maksuinspektorit või ärimaksukomisjoni korraldistega aruandvate ettevõtete juhatusilt või välisaktsiaseltside täisvoliliselt esindajailt aruande läbivaatamiseks tarvis minevaid täiendavaid andmeid ja seletusi. Et aruandest peab selguma maksustamisalus, siis tuleb järeldada, et andmeid ja seletusi võib nõuda § 525 põhjal maksustamisaluse kohta. § 547 p. 1 ja 3 õigustavad ärimaksukomisjoni esimeest — maksuinspektorit — nõudma puhaskasumaksu alal: 1) maksukohuslasilt seletusi nende poolt ÄMS § 543 kohaselt sisse antud teatelehtedes toodud andmete kohta; 2) nõutada samu teateid valitsusasutisilt korra järgi, mis määratud majandusministri poolt kokkuleppel vastava valitsusasutise juhiga. Võttes aluseks § 543 teatelehe sisaldavuse, ulatub teadete nõudmise õigus eeltähendatud paragraafi järgi maksukohuslusele ja maksustamise eelalusele.

MKS §§ 42, 45 ja 49 järgi on korraldiste rakendamine teadete nõudmise alal ulatuslikum. § 42 järgi võib inspektor nõuda teateid maksukohuslasilt või ka ainult arvatavalt maksukohuslasilt, nende seaduslikelt esindajailt või ka volitatud esindajailt, kuivõrra viimasel puhul nõutavad teated puutuvad nende valitsemisel olevatesse varadesse ning tuludesse.

Teateid võib nõuda maksukohusluse kindlakstegemise ja maksu määramise otstarbel. Viimaste teadete all tuleb mõista teateid maksustamisaluste kohta. Maksukohusluse mõiste määramisel figureerivad elementidena järgnevad osamõisted: maksu-

olmastik eranditega, mille selgitamine näitab, missugune õigus-suhe esineb; maksukohuslane eranditega, kelle selgitamine kõigi individualiseerivate tunnuste järgi näitab, kes on kohustusadresaat; vastutus, mille selgitamine näitab, kas ja missuguses ulatuses esineb kolmandaid isikuid vastutajatena maksukohuslaste kõrval; maksukohustuse perioodi või momendi tähised. Maksustamisaluse mõiste määramisel on vajalik arvestada seda ühikut (väärtus, kaal, esemeühik jne.), mis moodustab lähtealuse maksustamisaluse kujundamiseks (maksustamise eelalus) ja neid arvutuskäike, mis teel kujundatakse lõplik maksustamisalus (maksustamisalus kitsamas mõttes), millele rakendatakse otseselt või jaotades maksuühikutesse maksumäär. Kõigi nende asjaolude kohta võib seepärast nõuda ka teateid maksukohuslasilt. § 45 järgi võib inspektor omal algatusel või maksukohuslase palvel nõuda korraldistega teateid kolmandailt isikuilt või riigi-, omavalitsuse ja muilt asutisilt korraldisis nimetatud isikute või ettevõtete maksukohusluse ning maksustamisaluste kohta. Krediiditasutisilt võib nõuda teateid nende klientide kohta ainult majandusministri erilisel loal. § 49 järgi võib inspektor korraldada äriettevõtete raamatute esitamist ametiruumesse, kui need raamatud pole ettevõttele vajalikud igapäevseks tarvitamiseks. Kirjeldusest selgub, et MKS sätted katavad täielikult ÄMS sätted, ulatudes viimastest isegi tunduvalt kaugemale ja tulles selles ulatuses ka täiendavale rakendamisele. ÄMS vastavad paragraafid on seetõttu täiesti üleaarused, mis õiguse süsteemilikkuse nõuetes peaksid tulema kustutamisele.

Nõudekorraldisteks osutuvad veel näit. korraldised, milleda nõutakse tõendeid TBS § 82 p. 2 põhjal ning konossamentide esitamist läbivaatamiseks, laevadokumente kontrollimiseks või rongiga veetavate kaupade saatekirjade ettenäitamist võrdlemiseks ToS §§ 52, 81 märkus 2, 87 ja 97 märkus 2 põhjal. Kõik nõudekorraldised on vormivabad. Tavaliselt on need korraldised kirjalikud. Üksikutel juhtumitel võivad nõudekorraldised olla ka suusõnalised. Nad jõustuvad kohuslase suhtes teatamisega. Nende korraldiste peale ei saa esitada otseseid vaideid (vastulauseid) või kaebust MKS ja ToS määratud korras ning seal näidatud tagajägedega. Vaide esitamine faktiliselt on ju mõeldav juhtumil, kui korraldise kohustusadressaat leiab, et asutis ei ole õigustatud temale esitama nõuet või ei ole õigustatud tegema seda korraldises määratud asjaolude kohta. On samuti mõeldav, et

asutis võtab säärase vaide kaalumisele, isegi võtab oma korraldise tagasi või jätab reageerimata sundvahenditega selle mittetäitmisele. Kuid ta pole seda kõike kohustatud tegema. Kohustusadressaat evib siiski ka siin õiguskaitset väljaspool säärast faktilist võimalust. Nimelt järgneb korraldise mittetäitmisele trahvimine, mis määratakse trahvikorraldisega, mille peale saab esitada vai-deid ja kaebusi ja mis puhul tuleb õiguskaitsekorras hindamisele ka trahvimist tingiv seaduserikkumine — korraldise mittetäitmine. Ei olnud asutis õigustatud andma korraldist, siis langevad ära ka kõik selle mittetäitmise tagajärjed.

Järgmise alaliigi kohustavaist korraldisist maksundusõiguse alal moodustavad sundkorraldised²³⁹. Nende all mõis-tame korraldisi, milledega asutis suleb ettevõtteid seaduste sätete mittetäitmise puhul, lõpetab õigusnormide rikkumise, takistab nende mittetäitmist või sunnib neid täitma, korraldab isiklikke või ruumide läbiotsimisi ja ülevaatusi, kaupade hävitamisi või müüke sunniviisiliselt ning esemete võtmist maksuasutiste korraldusse, paneb kehtima kaubanduslikku liiklemist takistavaid keelde, nõuab ruumide ja sisseseadude korraldamist vastavalt maksustamise kindlustamise nõuetele. Siia liiki kuuluvad näit. korraldised, mis järgnevad ülalkirjeldatud sihiga MKS § 129, TeS § 18 p. 6, AMS § 505, KMS § 275, AMMS §§ 10, 11, 12 ja 13, NLS §§ 31 ja 44 ning ToS §§ 18, 19, 274, 275, 330 ja 400 põhjal. Sundkorraldised on vormivabad, kuid enamik neist on nõutavalt kirjalikud. Sundkorraldisete peale saab kaevata üldreeglina otseselt.

Määravateks korraldisteks nimetame korraldisi, milledega 1) komplekteeritakse kollektiivseid asutisi ja kut-sutakse või kohustatakse asjatundjaid seaduses määratud üles-annete täitmisele; 2) kinnitatakse või määratakse mitmesuguste raamatute ja plankide vorme, arvepidamise ja asjaajamise korda, maksuvalvele alluvate ettevõtete töökorda, tulu- ja kasumäärasid, ettevõtete tööaega ja muud säärast; 3) lahendatakse allumus-tülisid ja vaidlusi maksustamisel esinevate asjaolude iseloomu suhtes, asjade lähemaid omadusi, vedelikkude kao ülemmäära, mitmesuguseid tähtaegu, kaubaliiklemise ja valmistamise tingi-

²³⁹ Vrd. Hensel, Steuerr., lk. 144 jj.

musi jne.²⁴⁰. Need korraldised on kõik vormivabad, kuid siiski tavaliselt kirjalikud.

Kohustavateks korraldisteks võime arvata ka eriliigina sissenõudmise korraldised. Siia kuuluvad näit. maksuasutiste nõudmised MKS §§ 109 ja 141 põhjal kokkukõlas ASS § 9-ga; adm.-asutiste nõudmine kahekordse tempelmaksu tasumiseks TeS § 17 p. 3 põhjal; tolliametnikkude tasude sissenõudmine kohuslasilt üle tööaja tehtud tööde eest ToS §§ 67, 108, 119 m. 2 põhjal; maksude sissenõudmise korraldamine tagatise müümise teel ToS § 249 põhjal. Samasse liiki võib arvata ka kindlustuste nõudmist MKS §§ 67, 78 ja 95 põhjal.

Õigustavad korraldised jagunevad dispensatsioonideks, lubadeks ja nõusolekuteks. Väljaspool neid korraldisliike kuuluvad õigustavate korraldiste hulka ka korraldised tagasimaksudeks, tähtaegade uuendamiseks, autasude määramiseks ja riigile jäänud asjade kasutamise korraldamiseks. Üldiselt kõik õigustavad korraldised loovad õigussuheteid, mis ühel või teisel määral annavad kodanikele õigustusi²⁴¹. Vahe ühe või teise korraldiste liigi vahel avaldub õigustuse iseloomus. Maksuseadused loovad kodanikele mitmesuguseid kohustusi nii materiaalse kui ka formaalse ilmega. Materiaalsed kohustused — maksukohustus ühes vastutuskohustuste ja maksukohustusvahekorra muundustest tingitud lisakohustustega — tekivad konkreetjuhtumel kas maksuolmastiku või muundavate asjaolude esiletulekuga. Formaalsed kohustused tekivad kas otse seaduse või määruse sätete või nende põhjal antud kohustavate korraldiste alusel. Viimasel juhul — korraldiste alusel — tekkinud kohustuste puhul võib seadusi rakendav ametkond, kes tunneb konkreetset olustikku, arvestada juba korraldise andmisel korraldise täitmise tulemusi, püüdes hoiduda seejuures nende tulemuste õiglusest ja hävitavast mõjust. Seaduste ja määruste puhul pole nende sätete tulemuste arvestamine igaks konkreetseks juhtumiks sugugi võimalik. Seaduse või määruse sätete eranditu rakendamine võib mõnedel konkreetsetel juhtumel anda õiglusetuid, otstarbekohatuid ja kohuslasele sageli hävitavaid tulemusi, mida ei ole soovi-

²⁴⁰ Vrd. korraldise, mis antakse, näiteks: MKS §§ 12, 28, 38, 52; AMS § 550; TbS § 5 m.; NLS § 13; ÖVS § 8 ja ToS §§ 70, 119, 199 m. 2, 265 põhjal.

²⁴¹ Vt. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 192 j.; 202 jj.

tud. Et hoiduda säärastest nähtustest, võimaldatakse seaduse rakendamisel vajalikku paindlikkust sel teel, et seadust rakendavale ametikohale või ametisikule jätab seadus võimaluse teha erandeid seaduse sätete üksikuist rakendustulemusist. Need juhtumid moodustavadki dispensatsiooninähtused ²⁴².

Dispensatsioonijuhtumite esiletulek koondub peaaesjalikult materiaalsete kohustuste alale. Formaalsete kohustuste alal esineb seda väiksemal määral. See on seletatav osalt ka sellega, et formaalsete kohustuste tekkimine on moodsas maksundusõiguses seondatud enamail juhtumeil korraldistega, kuid osalt ka sellega, et formaalsete kohustuste toimivus ei evi kunagi nii raskeid tulemusi kui materiaalsete kohustuste toimivus.

Dispensatsioonijuhtumeid Eesti riigi maksundusõiguses võib jaotada nelja liiki. Esimesse kuuluvad kergendused maksustamisaluse või maksu arvutamises. Siia võime arvata näit. juhtumeid, mis esitatud TMS § 23, ÄMS §§ 519 p. 1-a märkus, 519 p. 3-b märkus 2, 535, 553. Teise kuuluvad maksu tasumise kergendused, nagu tasumise pikendamine, ajatamine jne. Siia arvame näit. MKS §§ 117 ja 143; ÄMS § 566; NLS § 37 ja ToS § 245 määritletud juhtumid. Kolmanda liigi moodustavad maksu või trahvi kustutamise või vähendamise juhtumid, mida määritlevad näit. MKS §§ 119, 120, 144 ja 145; BMS § 4 ning ToS §§ 30, 32, 236, 348 ja 352. Viimase liigi moodustavad mitmesugused kergendused formaalsete kohustuste alal, nagu näit. need, mis esinevad TbS §§ 7 ja 8² p. 3, ÄMS § 566; ToS §§ 46, 270 märkus ja 272.

Teise kategooria õigustavaid korraldise moodustavad l o a d. Load on korraldised, mis omistavad kodanikule subjektiivse õiguse ja võimaldavad selle teostamise ²⁴³. Need load esinevad meil peamiselt aktsiisimaksude alal ja nendega antakse kodanikele õigusi aktsiisimaksudega maksustamisele kuuluvate asjade ja ainete valmistamiseks, säärase ainete välismaalt sisetoomiseks või müügile laskmiseks jne. Mõned lubade juhtumid esinevad ka tollimaksude ning ärimaksu alal. Lubadeks osutuvaid korraldise leiame näit. järgmistes normides: TbS § 10, NLS § 2, MPS § 1, ÖVS §§ 2 ja 5, ToS § 243 ning ÄMS § 473 märkus.

²⁴² Vt. H e n s e l, Viertelj. I, 1, lk. 54 jj.; B ü h l e r, Lehrb., lk. 71 jj.; vrd. K l i i m a n n, Teoria, lk. 218.

²⁴³ Vrd. K l i i m a n n, Teoria, lk. 217.

Järgmise kategooria õigustavaid korraldise moodustavad nõusolekud. Nõusolekud on seesugused korraldised, mis esinevad kodanikele nende teotsemise tingimusena ja millede sihiks on järelevalve võimaldamine maksustamise huvides²⁴⁴. Et jälgida maksustamise huvides maksukohuslase teotsemist, määrab seadus, et maksukohuslane võib võtta ette ühe või teise toimingu tingimusel, et ta enne hangib selleks vastavalt asutiselt nõusoleku (meie seadustes tavaliselt nimetatud samuti loaks). Nii ei tingi nõusolek ise õiguste otsest tekkimist, vaid loob õigustusi olevate õiguste kasutamiseks. Teiselt poolt on nõusoleku andmine ise tavaliselt seonduv tingimustega, millede olemasolu korral ei saa asutis keelduda nõusoleku andmisest. Nõusolekud esinevad meil peaaesjalikult tolli- ja aktsiisimenetluses, harva ka muudes menetluskordades. Nii võib lugeda nõusolekuteks näit. korraldised järgmistete sätete järgi: ToS §§ 48, 56, 58, 63, 65, 78, 79, 80, 82, 83, 104, 107, 117, 146, 148, 159, 170, 173, 203, 265, 270 p. 3, 276, 353, 369, 380 märkus, 386, 395, 399; Tbs §§ 4, 5, 26, 38, 42, 83; BMS §§ 7, 8; NLS §§ 18-b, 35 märkus 2; ÖVS §§ 9, 22; AMS § 487.

Kirjeldatud korraldised kuuluvad positiivsete aktide hulka. Peale nende esinevad veel negatiivsed aktid, mis ka evivad korraldise iseloomu. Siia kuuluvad maksundusõiguses tavalised keeldumised, nagu keeldumised tõendeid vastu võtta, asjatundjaid kutsuda maksukohuslase palve puhul jne. Kuid keeldumisjuhtumid esinevad tavaliselt alati paralleelselt ka juhtumitega, kus on tegu õigustavate aktidega, eriti lubade ja dispensatsioonide puhul. Jaatava korraldise puhul on siis tegu dispensatsiooni, loa või nõusolekuga, eitava korraldise puhul aga keeldumisega.

Kõik eespool-käsiteldud administratiivsed aktid kuuluvad nn. tehinguaktide liiki, s. o. aktide liiki, mis loovad õigus-suhteid adressaatide vahel²⁴⁵. Peale nende esineb maksundusõiguses veel toiminguakte, s. o. akte, mis ise ei loo õigus-suhteid, kuid siiski evivad õiguslikke järeldusi teistest asjaoludest tingitud õigussuhete jaoks²⁴⁶. Säärastena esinevad maksundusõiguses teatiseid, kutsed ja registreeringud. Nendel peatumist ei pea meie vajalikuks.

²⁴⁴ Vrd. Kliimann, Teoria, lk. 217.

²⁴⁵ Vt. Kliimann, Teoria, lk. 232 jj.

²⁴⁶ Vt. Kliimann, Teoria, lk. 232 jj.

§ 10. Suvatus ja suvalisus administratiivakti sooritamisel maksundusõiguses.

Prof. dr. A.-T. K l i i m a n n nimetab suvalisteks neid administratiivakte, mille otsene siht või sihi teostamise vahend määratakse valitsemisasutise enese vaba tahte põhjal, suvatuiks aga neid akte, mille konkreetne siht või selle teostamise vahend on kehtivas õiguses kindlapiirilisel määral²⁴⁷.

Iga administratsiooni teostamine evib sihti ning ühtlasi õiguslikke vahendeid selle sihi saavutamiseks. Omalt poolt märgime juurde, et sihi ja vahendi mõisted katavad ka akti andmise tingimused. Milline võib olla eelmainitud siht? Lähtudes maksundusõiguse olemusest peame tunnustama, et maksuasutise tegevust ei juhi igal konkreetsel juhtumil mitte üks siht, vaid, võiks öelda, terve sihtide süsteem. Maksundusõiguse põhisihiks on eraomanduses olevate tulu- ja varandusosade rahalise ekvivalendi ülekandmine riiklikule valdamisele riigile tulude võimaldamise otstarbel. See põhisiht domineerib kogu normistiku rakendamise kestel. Iga eri-maksuseaduse normistiku rakendamisel esineb kokkukõlas eeltähendatud põhisihiga selle maksuseaduse üldine rakenduse siht: saavutada seadusest järelduva maksukohustuse täppis realiseerimine.

Igal menetlusastmel lisanduvad neile sihtidele veel vastavad erisihid. Maksude määramisel on vastavaks erisihiks objektiivselt õige maksustamisotsuse sooritamine ning veel edasi, maksu määramise otstarbel andmete hankimisel — objektiivselt õige maksustamisaluse arvutamist võimaldavate andmete koondamine. Kõik säärased sihid on seonduvad astmeliselt üksteisega nii, et alamastme siht on kokkukõlastatud ülemastme sihiga, mis võimaldabki rääkida sihtide süsteemist, mida peame arvestama eriti teleoloogilise tõlgendamise puhul.

Õiguslikud vahendid sihtide taotlemiseks vastavad sihtide nõuetele. Seejuures tuleb arvestada, et üld- või põhisihhi saavutamisevahendi moodustab erisihthide saavutamisevahendite kogum.

²⁴⁷ Vt. K l i i m a n n, Teooria, lk. 222 jj. Vrd. ka K e l s e n, Hauptprobleme, lk. 503 jj.; M e r k l, Verwaltungsr., lk. 140 jj.; H e r r n r i t t, Grundlehren, lk. 291 jj.; R. L a u n, Das freie Ermessen und seine Grenzen, Leipzig-Wien, 1910; J e l l i n e k, Verwaltungsr., lk. 29 jj.; W. J e l l i n e k, Gesetz, lk. 188 jj.; eriti maksundusõiguse suhtes H. B ü h l e r, Lehrb., lk. 66 jj.; H e n s e l, Viertelj. I, 1, lk. 44 jj.; H e n s e l, Steuerr., lk. 38 jj.

Kui tahame selgitada suvatuse või suvalisuse rakendust normikäsitusel, siis peame arvestama eeltähendatud sihtide ja vahendite jaotamisviisi. Lähtudes prof. dr. A.-T. Kliimanni määritelust, võiksime nimetada administratiivset akti suvatuks siis, kui kõik kirjeldatud sihid ja neile vastavad saavutusvahendid on määratud seaduses, suvalisteks aga siis, kui mõni kirjeldatud sihtidest või mõnele sihile vastav saavutamishend on jätetud asutise määrata.

Suvatuse või suvalisuse küsimus ei esine maksundusõiguses muidugi mitte ainult administratiivsete aktide valdkonnas, vaid igal pool normiloomingus. Nagu nägime, on administratiivsete aktide sooritamine oma sihilt individuaalnormide loomingu ning lähtealusest vaadatuna vastava ülemastme normistiku rakendamine²⁴⁸. Sama ilmet kannab aga ka iga vahepealse astme normistiku sooritamine, esitades ühelt poolt vaadatuna normiloomingut ja teiselt poolt normirakendamist²⁴⁹. Ainult kõige ülema astme normistik ei evi normirakendavat ilmet.

Iga normirakendus on tingitud ülemastme normistikust. Kui võrra nüüd siin normirakenduse sihid või vahendid on määratavad normirakendaja poolt, seevõrra esineb ka suvalisus või suvatus. Normirakendus suundub kõrgemalt astmelt alamale konkretiseerimise sihis. Mida abstraktsemat kuju kannab normirakendus, seda enam on sihid ja vahendid normirakendaja määrata. Mida konkreetsemat kuju kannab normirakendus, seda vähem on moodsas õigusriigis sihid ja vahendid normirakendaja määrata. Administratiivaktide sooritamine on kõige konkreetsem kuju normirakendamises, välja arvatud ehk üksikut liiki määruste andmine; see pärast on siin suvalisus ka kaugelt väiksem kui normirakenduse ülematel astmetel. Kuid vaatamata sellele esineb viimane ka siingi võrdlemisi laialt.

Kui arvestada eespool-kirjeldatud, siis on selge, et suvatuse ja suvalisuse vahe on õieti relatiivne. Sihtide süsteemis esinevate kõikide sihtide ning neile vastavate vahendite määritelu ei saa kunagi olla absoluutselt, vaid ainult relatiivselt täielik. Kõik sihid ja vahendid võivad olla küll määriteldud seaduses või määruses, kuid see määritelu võib siiski kanda säärast ilmet, mis ei kõrvalda täielikult aktiandja tahte mõjustusi seaduses või määruses määriteldud sihi või vahendi ilmestamisel normirakenduse puhul. Sää-

²⁴⁸ Vt. Merk l, Verwaltungsr., lk. 103 jj., 142 jj., 159 jj.

²⁴⁹ Vt. Merk l, Verwaltungsr., lk. 173.

rane olukord võib esineda igasuguste aktide puhul, kuid neid akte ei loe meie veel suvalisteks.

Suvalisteks loeme vaid neid akte, kus sihi või vahendi valik on normilooja poolt teadlikult jäetud seaduserakendaja määrata²⁵⁰. Suvalisus võib ise varieeruda ulatuselt. See varieerumine ei kannata kvalitatiivset, vaid kvantitatiivset iseloomu: ta haarab kas rohkem või vähem sihte või sihtide saavutamise vahendeid.

Suvatuse ning suvalisuse täpsamat ilmet, rakenduspiire ja toimivust saame jälgida kõige paremini, kui vaatleme selle sihiga administratiivaktide liike, nagu need esinevad positiivses õiguses. Kuid ka siingi põrkame kokku suure raskusega, mis seisab selles, et kõik aktiliigid ei kannata ühtlast ilmet, kuuludes kas suvatute või suvaliste aktide hulka. Paljud aktiliigid kannavad korraga mõlemat ilmet, kusjuures kord domineerib üks, kord teine ilme.

Vaatleme kõigepealt maksustamis- ja trahvikorraldise ehk nn. otsuseid, mida kirjeldasime eespool. Tüüpilisimalt suvatut ilmet esitab maksustamiskorraldis. Maksustamiskorraldis on maksustamismenetluse tulemus ja eesmärk. Tema sihiks on seaduse järgi tasumisele kuuluva maksu objektiivselt õige määramine. See siht on täpsalt määratud seaduses. Maksustamiskorraldise sooritamise aluseks on andmed, millede hankimine ja kontrollimine toimub seaduses täpsalt määratud menetluskorra järgi. Samuti täpsalt on määratud seaduses menetluskord, mille järgi asutis hindab kogutud andmeid ja teeb otsuse. Kogu see menetluskord on järelikult sihilt ja vahenditelt kindlapiirilisel määratud seaduses. MKS järgi, milles avaldatud põhimõtted kehtivad üldiselt kõigi maksustamismenetluste suhtes, otsustatakse maksumääramine ainult kogutud andmete põhjal.

Selle eest, et andmed oleksid küllaldased ja objektiivsed, peab maksuasutis hoolitsema ametvoliliselt²⁵¹. Andmete küllaldus avaldub selles, et need konstateeriks vastuvaidlematult ja purgivald maksukohustust tingivate asjaolude esiletuleku ja selgitaks maksustamisalused. Objektiivsus avaldub selles, et andmed oleksid kogutud erapooletult ega esitaks ainult ühe poole huvisid, vaid taotleksid seaduse täpsa täitmise sihti.

²⁵⁰ Vt. Kliimann, Teooria, lk. 222. Vrd. Merkl, Verwaltungs-, lk. 140 jj.

²⁵¹ Vt. MKS § 54. Vrd. Mannlicher-Coreth, lk. XLII jj.; Konrad, Handb., lk. 260 jj.

Nüüd aga selgub siiski, kuivõrra relatiivne on suvatu ja suvalise akti vahe. Seadus määrab küll, et maksu määramine tuleb otsustada küllaldaste ja objektiivsete andmete põhjal, mis kogutud ja kontrollitud kindla menetluskorra alusel. Seadus seab küllaldaste ja objektiivsete andmete kogumise maksuasutise otseks kohuseks, milles vääratamine teeb tema otsuse vaieldavaks, osalt isegi tühiseks. Kuid nõutav objektiivne ja täppis seisukoht ei ole sellega siiski täielikult saavutatud, sest teataval määral jääb ka siin püsima subjektiivse kaalutluse moment. Nimelt otsustab selle üle, kas andmed on küllaldased ja objektiivsed, siiski vähemalt esialgselt maksuasutis. Samuti otsustab asutis omadel kaalutlustel, kas kutsuda asjaosalise palvel asjatundjat arvamuse avaldamiseks (MKS §§ 52, 57), kas ta nõuab välja asjaosalise palvel kohtu- või valitsusasutisest dokumendi või loeb sellest tekkiva viivituse lubamatuks ja otsustab asja dokumenti välja nõudmata (MKS § 55), kas teatab maksukohuslasele, et pole esitatud tõendit, mis tähtis maksukohuslase huvides, ja määrab selle esitamiseks tähtaja (MKS § 56), kas ta võtab vastu maksukohuslaselt tõendi (MKS § 57) või loeb tõendiga selgitatava asjaolu juba küllalt selgeks või esitatava tõendi mitteoluliseks ning kõrvaldab seesuguse tõendi (MKS § 58).

Kuid siiski need subjektiivsete kaalutluste momendid on tõkestatud seaduses määratud sihiga, mis moodustab positiivse, kontrollitava pidepunkti. Iga ebakokkukõla selle positiivse pidepunktiga, isegi subjektiivsete kaalutluste liigne kallak moodustab küllaldase kaebemotiivi. Pealegi peab iga asutise seisukoht leidma põhistuse ja see põhistus avalduma aktis, sest asutis võib otsustada maksu määramise ainult aktis leiduvate andmete põhjal. Ja ainult siis, kui ei lähe korda hankida otseseid andmeid või kui need pole usaldusväärsed, määrab maksuasutis maksu õiglase hindamise teel (MKS § 61). Kuid ka see hindamine ei tähenda sugugi otsustaja vaba tahte teotsemist. Ka sel juhul peab hindamine tuginema andmetele, mida on õnnestunud koguda, kasustades ühtlasi asjakohaseid võrdlusi teistes samalaadsetes asjades kindlaks tehtud andmetega ning asjatundjate arvamusi (MKS § 61). Hindamise alused peavad selguma aktist ning vähemalt kaebuse puhul peab otsustaja põhistama, miks ei läinud korda hankida andmeid või mispärast need ei osutu küllaldasteks ning missugustel alustel osutub tehtud hindamine õiglaseks. Kaebajal pooltel on alati või-

malusi tuua vastuväiteid. Mõlemapoolseid seisukohti kaalutelles otsustab siis kaebasutis, kas maksuasutise otsus on objektiivne ja õiglane, kas andmed, mille põhjal tehti otsus, olid küllaldased ja usaldusväärsed ning kas maksuasutise teotsemine menetluse puhul oli kokkukõlas seaduse poolt seatud sihi jälgimisega. Sellega saavutatakse see relatiivne objektiivsus ja seaduses püstitatud sihi ning selle taotlemisvahendite kasutamise kokkukõlastus, mis lubab rääkida relatiivselt suvatust administratiivaktist, mida kujutab maksustamiskorraldis. Seepärast võime järeldada öeldu põhjal, et maksustamiskorraldised on: 1) suvatud, 2) kaevatavad, 3) kaebuse puhul sisuliselt kontrollitavad ja 4) tingitult motiveeritavad, nimelt vähemalt kaebuste puhul.

Trahvikorraldiste puhul evib tähendust kõik see, mis öeldud maksustamiskorraldiste kohta, kuid selle vahega, et siin subjektiivsete kaalutluste võimalus on laiem. Seaduse rikkumine peab täpsalt selgitatama protokollis, kui see ei selgu toimetisest (MKS § 132). Ka siin peavad protokollis või toimetise andmed seaduse rikkumise selgitamiseks olema küllaldased. MKS § 133 väljendus, et juhtumil, kui vastavad andmed ei ole küllaldased, trahvimääraja „võib“ koguda täiendavaid andmeid, ei tähenda sugugi seda, et trahvimääraja võib teha trahvikorraldise ka puudulikkude andmete olemasolul. See väljendus moodustab vaid kompetentsimääritluse, mis annab asutisele võimaluse menetlust jätkata. Ka siin peavad andmed olema objektiivsed.

Objektiivsuse kindlustamiseks on võimaldatud süüdistatava ning tunnistajate osavõtt andmete selgitamisest. Süüdistataval ning tunnistajatel on õigus tutvuda protokollis sisuga enne allakirjutamist ning anda selles oma seletusi (MKS § 130). Ei olnud süüdistataval võimalik anda seletusi protokollis koostamisel või ei ole süüdistuse aluseks üldse protokoll, vaid toimetis, siis peab trahvimääraja kohuslikult nõudma süüdistatavalt seletust (MKS § 132). Nende seletuste kohta ja oma järelduste põhistamiseks peab trahvimääraja motiveerima oma korraldise, olgu ka ainult seletuse näol kaebasutisele, vähemalt kaebuse puhul. Kaebasutis kontrollib siin samuti, kas trahvikorraldis on sooritatud küllaldaste ja objektiivsete andmete alusel ning kas ta on kokkukõlas seaduses seatud sihi jälgimisega. Ka siin on sellega võimalik relatiivne suvatus.

Olukord jääb sääraseks kõigil juhtumel, kus on tegu kindlate

trahvidega, nagu näiteks tempelmaksutrahvide puhul (Tes § 19). Neil juhtumel aga, kus seaduses on määratud trahvide piirid, millele vahel võib valida trahvimäära, nagu näit. MKS §§ 146 ja 147, esineb selles valiku võimaluses suvalisuse moment. Siin jätab seadus trahvimäärajale täieliku vabaduse valida trahvimäära oma subjektiivse kaalutluse kohaselt, ilma et oleks määratud mingit sihti, mis tõkestaks valikut ning moodustaks mõninga positiivse pidepunkti selle valiku kontrollimiseks kaebasutise poolt. Selles osas ei saa kaebasutis seepärast kontrollida trahvikorraldist sisuliselt. Sellest järeldame, et trahvikorraldis on *segailmeline* akt, milles trahvimisaluse määramine osutub suvatuks, trahvimäära kohaldamine aga enamikel juhtumel suvaliseks.

Nüüd vaatleme edasi teisi korraldise. Nende seas on veel raskem leida puhtal kujul ühte tüüpi akte, välja arvatud dispensatsioonid ja load, mis on puhtal kujul suvalised aktid. Muud korraldised evivad segailmet, kallakuga kord suvalisusele, kord suvatusele. Ainult seda kallakut arvestades võib arvata neid akte kuuluvaks siia või sinna liiki.

Kohustavatest korraldistest on sundkorraldised kõige puhtamal kujul ja enamikus suvatud aktid. Asutis on kohustatud seaduse täitmiseks andma säärase korraldise. Seadus määrab seejuures täpsalt tingimused, millal ja mis sihiga säärase korraldis tuleb anda. Kaebuste puhul kontrollib kaebasutis korraldist nii vormilt kui ka sisult, selgitades, kas see on antud seaduses määratud sihi ja tingimuste kohaselt ning õigel viisil.

On siiski ka korraldise, millele puhul esineb teatav suvalisuse moment, nagu näit. korraldistel, mis antakse MKS § 129, TeS § 18 p. 6, KMS § 275 ning ToS §§ 18 ja 19 põhjal. Neil juhtumel on määratud küll sundkorraldise andmise siht, kuid selle andmise tingimused on jäänud täpsamalt määritlemata. Seepärast jääb siin võimalusi asutisele subjektiivseks kaalutluseks, kas sundkorraldist anda või mitte anda. Kuid sellel ei ole olulist tähendust, sest korraldise andmata jätmine ei tingi siin kohustuspoolele mingeid järeldusi. Ka nõude- ja määravate korraldiste puhul võib üksikutel juhtumel tõusta esile asutise subjektiivne kaalutus, kas korraldist üldse anda või mitte. Mõnedel juhtumel on siin ka korraldise andmise tingimused seaduses määritlemata või mitte küllalt ammundavalt määratud, mis loob võimaluse teataval määral subjektiivse kaalutluse esiletulekuks. Viimane ei

kõrvalda aga siiski nende korraldiste relatiivselt suvatut ilmet, sest subjektiivse kaalutluse moment on eranditult tõkestatud seaduses korraldiste andmiseks seatud sihi läbi, mis moodustab positiivse pidepunkti nende korraldiste sisuliseks hindamiseks kaebuste puhul.

Õigustavatest korraldistest evivad suvatute aktide ilmet nõusolekud. Nõusolekud taotlevad võimaldada jälgida ametlikult, kas adressaadid täidavad toiminguid, millede täitmine on vajalik maksustamise huvides. Need tingimused on täpsalt määratud seaduses. Asutis valvab nende täpsat täitmist ja on kohustatud keelduma nõusoleku andmisest juhtumil, kui need tingimused pole täidetud nõusoleku palujalt. On aga tingimused seaduskohaselt täidetud, siis ei ole nõusoleku andja õigustatud sellest keelduma ²⁵². Õige harva ja võrdlemisi kitsastes piirides esineb siin tingimuste kujundamisel nõusoleku andja subjektiivse kaalutluse võimalus, mis ei muuda nende korraldiste üldist iseloomu. Sisuline kontroll avaldub siin samaselt nagu teistegi suvatute korraldiste puhul.

Dispensatsioonid ja load õigustavate korraldiste alalt on suvalised aktid ²⁵³. Kuid seda suvalisust tuleb võtta jällegi relatiivselt, sest asutise subjektiivsed kaalutlused ei ole ka siingi piirideta. Mingi kaugem siht, mida peavad jälgima need korraldised, on siingi antud. Ainult asutisele on jäänud võimalus konkretiseerida täpsamalt seda sihti, mis võimalus puudub suvatute aktide puhul. Teiselt poolt on siin antud ka korraldiste andmise või keeldumise tingimused vaid üldiselt, sageli ei ole neid hoopiski antud. Seega jääb nende tingimuste määramine või konkretiseerimine samuti asutise enda otsustada. Ka küsimus, kas akti üldse anda või mitte anda, mille üle otsustab asutis omal näengul, evib õigustavate aktide alal hoopis teist tähendust kui vastavad võimalikud juhtumid kohustavate aktide alal. Dispensatsioonide puhul tähendab korraldisest andmisest keeldumine seaduses määratud kohustuste püsijäämist, mis konkreetsetes olukordades võib osutada sisult ebaõiglaselt raskeks, mispärast kohuslane on kõigiti huvitatud korraldisest positiivsel kujul. Lubade puhul tähendab keeldumine loa palujale õigustest ja võimalustest ilmajäämist, mis takistab tema soovitud teotsemist ning ka siin on ta seepärast huvitatud positiivsest korraldisest.

²⁵² Vrd. K l i i m a n n, Teooria, lk. 218.

²⁵³ Vrd. H e n s e l, Viertelj. I, 1, lk. 54 jj.

Nii evib subjektiivse kaalutluse võimalus, kas akti anda või mitte anda, õiguslikult vaatepunktilt suurt tähendust. Käsiteldavate korraldiste sihi ja tingimuste määritelu seaduses on üksikute juhtumite järgi erinev.

On siht ja tingimused täpsamalt määriteldud, siis on suvalisuse ulatus väiksem, vastasel puhul aga suurem. Nii näit. Vabariigi Valitsuse dispensatsioonioigus tollist vabastamisel ToS § 236 järgi on piiratud sihilt väga abstraktselt, tingimustelt aga hoopis piiramata. Seadus seab vabastamise ainsaks sihiks „mõjuvad põhjused“, mis on aga väga abstraktne ja selle konkreetne sisustamine õige avarapiiriline. Majandusministri samane õigus on ka sihilt samuti abstraktselt määriteldud, kuid tingimustelt on piiratud juba konkreetsemalt. Nimelt võib majandusminister vabastada Punase Risti, riiklikkude omavalitsuste, heategeliste, õppe- ja teaduslikkude asutiste asju tollimaksudest piiramata summas, eraisikutele kuuluvaid asju aga ainult siis, kui need asjad pole määratud kaubanduslikuks otstarbeks ja tollimaksusumma ei ületa 500 krooni. Maksu kustutamine MKS § 120 põhjal seevastu on suuremalt jaolt tõkestatud veel enam tingimustest, mis ühtlasi lasevad tuletada ka korraldise üldkujulise sihi. Tingimusteks sellise korraldise puhul on, et maksukohustuse täitmine võiks hävitada maksuvõlgniku majapidamise või viiks ta äärmisse majanduslikku raskusse. Sellest tuletatavaks korraldise sihiks on säilitada maksukohuslase maksuvõime. Siia lisandub täiendava tõkkena veel kompetentsi määritlus, et minister võib kustutada kirjeldatud tingimustel maksuvõlga ainult kuni 500 krooni.

Nii sihi kui ka tingimuste konkreetne sisustamisvõimalus moodustabki käesoleval juhtumil suvalisuse vormid.

Lubade juures on üldiselt vähem tõkkeid suvalisele korraldisele. Lubade andmine aktsiisimaksustamisele kuuluvate asjade ja ainete valmistamiseks asutatavatele ettevõtetele pole tõkestatud mingisuguste tingimustega või otsesemalt väljenduva sihiga. Ainsa kaugema sihina võiks esineda siin riiklik või rahvamajanduslik huvi, mis on aga väga abstraktne ja selle konkreetne sisustamine sõltub tõepoolest loaandja subjektiivsest arusaamisest sellest huvist, mille suhtes ei saa kaebeasutis anda ettekirjutusi.

Meie administratiivse kaebesüsteemi puhul on ka suvalised korraldised üldises administratiivkorras kaevatavad. Õieti on kaebamine võimalik ainult korraldise andmisest keeldumise puhul.

Kaebasutis võib kaalutella siin ainult, kas korraldis on antud kompetentse organi poolt seaduses määratud tingimuste ning sihi piirides. Kui seadus määrab veel mingi kindla menetluskorra, siis kaalutleb kaebasutis samuti ka, kas on peetud kinni sellest menetluskorrast. Kuid suvalisuse momente moodustavaid subjektiivseid kaalutlusi ja selle tulemusi ei ole kaebasutis õigustatud kaalutlema ning võtma selle kohta seisukohta omas otsuses. Tekib küsimus, kas kaebuste puhul peab asutis esitama kaebasutisele korraldise andmisest keeldumise motiivid. Seda ei saa pidada reservatsioonideta õigeks. Meie maksundusõiguses ei leidu pidepunkti, et kohus oleks õigustatud otsustama suvaliste korraldise puhul asutise subjektiivsete kaalutluste sisulise külje üle. Seejärel ei ole õige nõuda ka motiive nende kaalutluste kohta. Selles suhtes oleks küllalt asutise seletusest, et ta on keeldunud loa andmisest näit. rahvamajanduslikel põhjusil. Missugused on need põhjused, see ei tohiks huvitada kaebasutist. Kuigi need põhjused saaksid teatavaks kaebasutisele ega osutuks viimase arvates otstarbekaiks, siis ikkagi ei oleks see otsuse tühistamise aluseks, sest rahvamajandusliku otstarbekohasuse üle otsustama vastavate nähtuste alal ei ole kompetentne mitte kaebasutis, vaid korraldise andnud asutis. Muidugi, kui motiivid on vajalikud väljaspool kaalutlemisvabadust seisva ja seaduses määratud sihi täitmise selgitamiseks, siis on need loomulikult kohuslikud.

Üksikutes välisriikides on siiski süvenenud maksundusõiguses esinevate suvaliste korraldise kontrollimiseks teissugune seisukoht, kui saaks järeldada meie normistikust. Nimelt on seal norme, mis moodustavad positiivse pidepunkti ka suvalistes aktides esineva asutise subjektiivse kaalutluse sisuliseks kontrollimiseks. Säärase pidepunkti annab näit. Saksa maksundusõiguses AO § 11 (6), mis lausub: „Wo in Sinne des Gesetzes die Behörden die Entscheidung nach ihrem Ermessen zu treffen haben, hat sie nach Recht und Billigkeit zu erfolgen.“ Selle sätte ulatus on Saksa teadus ja praksis sisustanud sääraselt, et ta kohustab suvalise akti andjat otsustama järgmiste sihtide kohaselt: korraldise või selle andmisest keeldumise valitsev põhimõte peab olema ühtlane kõikidel juhtumel, korraldis või sellest keeldumine peab osutama õiglaseks korraldise taotleja taotlust õigustavate asjaolude kohaselt ja korraldis peab oma motiivides olema objektiivne ²⁵⁴. Eel-

²⁵⁴ Vt. Becker, AO, lk. 32 jj.; Bühler, Lehrb., lk. 49 jj.

nimetatud paragraaf loob aluse nende asjaolude sisuliseks kontrollimiseks. Kaebeasutis kontrollib, kas korraldises või sellest keeldumises valitseb ühtlane põhimõte, kas korraldise andmine või sellest keeldumine on õiglane korraldise taotlemist õigustavate asjaolude suhtes, kas korraldise andmise või sellest keeldumise motiivid eeldavad normirakendamisel objektiivsust, s. o. mõlema poole huvide ühtlast käsitlemist. Nii saab siin oluliseks motiivide vajadus ning osutub võimalikuks kaebeasutise otsustamine asutise subjektiivsete kaalutluste suhtes. Sellega on seal subjektiivsete kaalutluste võimaluse ulatus sisult palju kitsam kui näiteks meil, kus säärast pidepunkti ei ole. AO poolt loodud korraga on maksundusõiguse alal astunud jällegi samm lähemale valitsemisasutiste teotsemise seaduslikkuse nõuetele. Kuid selle sammu tähendus on otstarbekohane ainult sel puhul, kui kaebeasutis ei asenda valitsemisasutise juhtivat kaalutlust oma juhtiva kaalutlusega ega tee ettekirjutusi selle kehtimapanemiseks, vaid piirdub tõeliselt ainult kontrollimisega, mis ilmet evibki selle normi rakendus Saksa Reichsfinanzhof'i praksises ²⁵⁵.

§ 11. Administratiivaktide kehtivus ja õigusjõud maksundusõiguses.

Administratiivakt loetakse kehtivaks siis, kui ta evib seda õiguslikku toimivust, mis seadus määrab vastavale aktile ²⁵⁶. Akt võib evida õigusliku toimivuse täielikult, ilma et võiks esineda asjaolusid, mis ohustaksid seda toimivust. Säärast akti võiksime nimetada t i n g i m u s t e t a k e h t i v a k s .

Akt on tingimusteta kehtiv siis, kui ta on veatu ²⁵⁷. Veatuks loeme akti, kui ta on antud: 1) kompetentse asutise poolt, 2) õiges

²⁵⁵ Vt. Becker, AO, lk. 40 jj.

²⁵⁶ Vt. Kliimann, Teoria, lk. 252 jj.; Merkl, Verwaltungsr., lk. 191 jj.; W. Jellinek, Verwaltungsr., lk. 252 jj.; W. Jellinek, Der fehlerhafte Staatsakt; Kaiv, Pol. 1931, lk. 16 jj. ja 87 jj.; W. Jellinek, Gesetz, lk. 208 jj.; Herrnritt, Grundlehren, lk. 281 jj.; Hippel, Untersuchungen; eriliselt maksundusõiguse suhtes vt. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 217 jj.; Bühler, Lehrb., lk. 334 jj. ja 398 jj.; Hensel, Steuerr., lk. 136 jj.

²⁵⁷ Vrd. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 207; Kliimann, Teoria, lk. 252 j.

vormis, 3) õige menetluskorra alusel ja 4) õige sisuga ²⁵⁸. On akt vealine, siis ei ole ta tingimusteta kehtiv. Säärane vealine akt võib olla kas kehtiv tingimisi või otse tühine ²⁵⁹. Üks või teine järeldus sõltub positiivõigusliku määritelu kohaselt vea iseloomust. Oluliseks loetavate vigade puhul järgneb tavaliselt akti tühisus, mitteoluliste vigade puhul aga tingimisi kehtivus. Tingimisi kehtivus tähendab seda, et akt evib toimivust vaidluste otsustamiseni tema tühisuse või tingimusteta kehtivuse suhtes vaide või kaebuste korras. Selle vaieldavuse tähenduse alusel nimetatakse tingimisi kehtivaid akte tavaliselt v a i e l d a v a t e k s aktideks. Vaieldav akt võib omandada tingimusteta kehtivuse sel teel, et vaide või kaebe korras kõrvaldatakse vaieldav viga, mida võime nimetada vaieldava akti ravitavuseks. Kuid vaieldav akt võib saavutada tingimusteta kehtivuse ka siis, kui võimalused vaieldavuse otsustamisele suunamiseks on lõplikult möödunud, olgugi et vaieldavad vead jäävad kõrvaldamata. Säärane akt evib siis ainult vormilist kehtivust, sest olemuselt on ta ikkagi vealine, akti tühistamine või ravimine aga on teostamatu ²⁶⁰.

Vaatleme nüüd lähemalt Eesti maksundusõiguses esinevate aktide kehtivuse küsimusi. Tingimusteta kehtivuse küsimus ei vaja pikemat arutelu, sest ülaltoodud üldine määrang annab kõik vajaliku selle seisukorra hindamiseks. Siinkohal peame vaatlema aktide vaieldavuse ja tühisuse küsimusi. Eespool tähendasime, et akt võib olla tühine või vaieldav vea puhul. Viga võib esineda kompetentsis, akti vormis, menetluskorras või sisus ²⁶¹. Vaatleme neid vea võimalusi ja järeldusi neist üksikult.

Kõigepealt vaatleme k o m p e t e n t s i vigu. Maksuseadused määritlevad täpsalt ametiasutiste teotsemisala ja nende ülesanded sel alal. Nende ülesannete ring moodustab asutise võimkonna.

Et toimida kompetentselt, peab asutis olema korraldatud seaduse kohaselt ning teotsema õige võimkonna alal. Meil evib administratiivset võimu maksustamise alal Maksudevalitsus.

²⁵⁸ Vrd. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 215.

²⁵⁹ Vt. Kliimann, Teooria, lk. 253 j.; Herrnritt, Grundlehren, lk. 284 jj.; Kaiv, Pol., 1931, lk. 19 jj.

²⁶⁰ Vrd. Kliimann, Teooria, lk. 255 j.

²⁶¹ Vt. Niemann, Viertelj., lk. 215; Kaiv, Pol. 1931, lk. 87.

Maksudevalitsus on tsentraliseeritud võimuorganisatsioon, mis teotseb majandusministri üldisel juhtimisel²⁶². Võimukäsitus selles organisatsioonis on aga dekontsentreeritud. Selles organisatsioonis on MKS järgi kaks võimu käsitlemiseks volitatud organit — Maksudevalitsuse direktor ja maksu- või tolliinspektor²⁶³. Ainult üksikute küsimuste otsustamisel asendavad maksuinspektorit kollegiaalsed organid — ärimaksu- või tulumaksukomisjonid²⁶⁴. Seni MKS vastavate sätetega ühtlustamata Tolliseadustiku järgi evivad administratiivset võimu tolliinspektori kõrval veel tollirevidendid ja tollinõukogud²⁶⁵. Abitulli- ja abimaksuinspektorid teotsevad ainult inspektorite ülesandel ja nimel²⁶⁶. Kõigi nende organite võimkond on seaduses täpsalt määratud. Maksudevalitsuse direktorile kuulub maksustamise otsene juhtimine, korraldamine ja järelevalve ning rea korraldiste andmine. Maksu- ja tolliinspektoritele kuulub maksude ja trahvide määramine ning vaiete (vastulausete) otsustamine. Neile kuulub samuti rea korraldiste andmine. Inspektorite võimkond on määratud territoriaalse ühiku piiridega, üksiku kaupade tollipiirist läbilaskmise kohaga või mingi eriala (üksiku maksu) järgi²⁶⁷. Esimesi nimetatakse kohalisteks inspektoriteks, teisi eralisteks inspektoriteks. Kohalistele inspektoritele kuulub omal piirkonnas maksustamistegevus kõigi maksude alal vastavate allumussätete kohaselt, välja arvatud maksud, mis on antud eriliste inspektorite võimkonda. Tulumaksukomisjonile kuulub tulumaksu määramine ja sel alal vastulausete otsustamine, ärimaksukomisjonile — ärimaksu määramine ja sel alal vastulausete otsustamine. Tollinõukogule kuulub vaiete otsustamine tollimaksude määramise ja üksikute tollikorraldiste asjus ning trahvide määramine. Tollirevidendid otsustavad tollimaksude määramise.

Esitame nüüd küsimuse, mis viisil võib esineda viga kompetentsis? Kõigepealt võib see juhtuda nii, et mingi otsus või korraldis on tulnud organilt, mis üldse ei kuulu Maksudevalitsuse organisatsiooni, või jälle Maksudevalitsuse organilt, millel ei ole vastavat võimkonda. Näitena võiks tuua juhtumi, et tollinõukogu

²⁶² Vt. VKS § 31.

²⁶³ Vt. MKS § 1.

²⁶⁴ Vt. MKS § 7.

²⁶⁵ Vt. ToS §§ 7, 192, 193.

²⁶⁶ Vt. MKS § 3.

²⁶⁷ Vt. MKS § 2, 37.

määrab tulumaksu või Maksudevalitsuse direktor ärimaksu. Sel puhul on meil tegemist absoluutse inkompetentsiga ²⁶⁸. Teiseks võib viga kompetentsis juhtuda nii, et otsuse või korraldise annab organ, mis esineb küll õige organina, kuid pole õieti määratud või ei evi seadusekohast koosseisu. Nii näit. otsustab abiinspektor maksu määramise inspektori eest, kuigi ta pole selleks volitatud MKS § 3 järgi, või ärimaksukomisjon toimib maksu määramisel mittevastavas koosseisus. Sel puhul on meil tegemist materiaalse inkompetentsiga ²⁶⁹. Kolmandaks võib juhtuda viga nii, et kohapealne inspektor on otsustanud asja või andnud korraldise, mis allumussätete kohaselt ei kuulunud tema, vaid mõne teise kohapealse inspektori võimkonda. Sel juhtumil on tegemist territoriaalse inkompetentsiga ²⁷⁰. Ning lõpuks võib viga esineda ka lihtsalt selles, et muide kompetentne organ, kes andis korraldise või tegi otsuse, ei oleks tohtinud seda teha põhjustel, mis määratud seaduses taandumise või taandamise tingimuseks ²⁷¹. Sel puhul on tegu subjektiivse inkompetentsiga.

Vaatleme nüüd, mis on nende inkompetentsijuhtumite järel-
dused akti kehtivuse seisukohalt. Absoluutse ja materiaalse inkompetentsi järelduseks on igal tingimusel akti tühisus, olgu see maksustamis- või trahvikorraldis, või mingi muu korraldis ²⁷². Tühisus on sel juhul ainuke mõeldav järelendus, sest antud otsus või korraldis pidi väljendama organi tahet; viimane tuleb arvata selliseks aga ainult siis, kui füüsilise isiku või isikute tahe õigusnormi põhjal loetakse võimuorgani tahteks. See toimub üksnes siis, kui tahte on avaldanud selleks õigusnormi poolt volitatud isik ning normi poolt temale määratud ülesande piirides. Absoluutse ja materiaalse inkompetentsi puhul ei ole see aga nii. Akt sel puhul on tühine iseenesest tema andmise mome-
dist peale. Seda ei saa teostada. Sellist akti ei saa võtta täit-
misele. Esitatakse seesugune akt aga siiski täitmiseks, siis selle
täitmisest kõrvaldamiseks piisab kohustusadressaadi väitest tema
tühisusest. On tegemist maksustamis- või trahvikorraldisega või

²⁶⁸ Vrd. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 209 j.

²⁶⁹ Vrd. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 220 jj.

²⁷⁰ Vrd. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 216 jj.

²⁷¹ Vt. MKS § 39.

²⁷² Vrd. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 211, 221 j.; Herrnritt, Grundlehren, lk. 285 j.; Kaiv, Pol. 1931, lk. 90.

sissenõudmise korraldisega, siis toob kohustusadressaat tühisusväite esile sissenõudmist teostavale ametnikule, esitades tarbe korral tema tegevuse peale kaebuse ASS § 15 korras, põhjendades, et selle tegevus ei ole seaduslik, sest sissenõudmiseks puudub alus. On tegemist aga muude kohustavate korraldistega, millede mitte-täitmisele järgneb seaduse järgi trahv, siis esitab kohustusadressaat vajaduse korral oma tühisusväite vaide ja kaebuse puhul trahvi asjas. Õigustavate korraldiste puhul ei saa korraldise adressaata asuda selle teostamisele.

Territoriaalse ja subjektiivse inkompetentsi puhul ei tule otsustaja või korraldiseandja tahet kui organi tahet diskvalifitseerida. See tahe on seadusekohaselt organi tahe, kuid ta evib ainult mõningaid defekte. Need defektid kannavad ravitavat iseloomu, mida saab teha vaiete ja kaebuste puhul. Seepärast ei pea mak-sundusõiguslik teooria vajalikuks nende aktide tühiseks tunnista-mist, vaid peab küllaldaseks arvata neid vaieldavaiks ²⁷³.

Üksikutes maades on see seisukoht väljendatud otse sea-dustes. Nii näit. määrab seda Saksa AO § 79 (61) ²⁷⁴. Meie seadused ei sisalda siin üldist sätet. Kuid põhimõtteliselt tuleb asuda ka meil samale seisukohale, mida tunnustab ka meie senine praksis. Kujunenud seisukoha legaliseerimiseks on vastav säte võetud Maksudevalitsuse poolt väljatöötatud MKS muutmise sea-duse kavassee.

Vaatleme nüüd akti v o r m i v i g u. Vormi vigadest võime rääkida ainult siis, kui otsus või korraldis on seaduse järgi vormi-line. Vormivabade aktide puhul ei saa sellest otseselt rääkida, kuigi teatavil juhtumeil on ka siin akti loogilise struktuuri survele paratamatu mõningane vormielementide koosseis, nagu nägime juba eespool. Vormivabade aktide puhul peame arvama, et akt on olemas vaid siis, kui ta loogiline struktuur väljendab kõik sisult vajaliku. Selleta ei saa korraldist lugeda üldse antuks.

Kõige algelisemaks vorminõudeks on kirjaliikkus. Üldreeglina on kõik korraldised kirjalikud ²⁷⁵. Ainult erandina on üksikud korraldised suusõnalised. Maksustamis- ja trahvi-

²⁷³ Vt. N i e m a n n, Viertelj. IV, 2, lk. 218 j.

²⁷⁴ AO § 79 (§ 61) esimene lõige:

„Handlungen eines Finanzamts sind nicht deshalb unwirksam, weil das Finanzamt örtlich unzuständig war.“

²⁷⁵ Vrd. K a i v, Pol. 1931, lk. 91.

korraldised on eranditult kirjalikud. Kirjalikkude korraldiste kohta seadused üldiselt ei püstita täiendavaid vorminõudeid. Ainult maksustamiskorraldised MKS § 62 ja ToS §§ 183, 206 ja 305 järgi ning trahvikorraldised MKS § 134 järgi evivad veel täiendavaid vormielemente. Mitte ainult kirjalikkus, vaid ka kirjalikkuse erinev vormiehitus esineb siin, nagu selgitatud eespool. Kirjalikkuse nõude puhul on selge, et juhtumil, kui seda vorminõuet pole täidetud, ei saa üldse lugeda korraldist või otsust kehtivaks. Seaduse järgi kirjalik, kuid suusõnaliselt antud korraldis on tühine ²⁷⁶.

Muude vorminõuete täitmata jätmise puhul on olukord veidi teissugune. Tühisus järgneb seal vaid olulistele vormivigadele. Ebaolulistele vormivigadele järgnevad mitmesugused muud järeldused. Sellelt seisukohalt huvitab meid kõigepealt, misugused vormielemendid esinevad olulistena täisvormilistes aktides, milledeks nimetame maksustamiskorraldise MKS § 62 ja ToS §§ 183, 206, 305 järgi ning trahvikorraldise MKS § 134 järgi. Olulisteks vormielementideks peame arvama MKS § 62 määratud vormilises maksustamiskorraldises maksukohuslase, otsustaja, maksustamisaluse ja maksusumma mainimist. Tolliseadustiku §§ 183 ja 206 järgi määratud maksustamiskorraldises tuleb pidada oluliseks kauba või asjade nimetuse, tariifi §§ ja punktide ning neile vastava kauba hulga ja tollimaksusumma mainimist, samuti tollirevidendi allkirja. MKS § 134 järgi määratud trahvikorraldise puhul tuleb pidada oluliseks trahvitava, trahvimääraja, rikutud seaduse ja seaduse rikkumist selgitava protokoll või toimetise märkimist. Viimase kahe elemendi kohta peab märkima, et protokoll või toime on paratamatu eeldus seaduse rikkumise konkretiseerimiseks.

Kõigi eelkirjeldatud asjaolude märkimine maksustamis- ja trahvikorraldistes moodustab viimaste loogiliselt paratamatu koosseisu. Ühe neist punktidest ärajäämine võtab aluse pidada korraldist kehtivaks maksustamis- või trahvikorraldiseks. Sest korraldist võib sisult pidada selleks ikkagi ainult siis, kui ta vastab sellele sihile, mille täitmiseks ta on seadusega määratud ²⁷⁷. Tähendatud loogiline koosseis on erinev ühelt poolt maksustamiskorraldistes MKS järgi ning teiselt poolt maksustamiskorraldistes ToS järgi.

²⁷⁶ Vt. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 229 jj. Vrd. Kaiv, Pol. 1931, lk. 91.

²⁷⁷ Vt. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 235 jj.; vrd. v. Hippel, Untersuchungen, lk. 76 jj.

See erinevus on tingitud nende korraldistega määramisele kuuluvate maksude puhul esinevate maksukohustusvahekordade erinevusest, mis seisab maksukohuslase tähenduses maksustamisjuhtumi konkretiseerimisel ja maksuvõla sissenõudmisel. Maksude puhul, kus tuleb kasustamisele maksustamiskorraldis MKS § 62 järgi, määratakse maksukohuslane juba maksuolmastiku esiletulekuga ning tema jääb selleks maksukohustuse lõppemiseni. Ainult erandlikult on siin võimalik muundus seaduse otsese määritelu alusel. Maksuolmastik ja maksukohuslane on maksustamisjuhtumi konkretiseerimiseks siin mõlemad paratamatud ning seejuures võrdse tähendusega. Tollimaksu puhul evib maksuolmastik maksustamisjuhtumi konkretiseerimisel aga eelistatud seisukohta. Maksukohuslane võib olla siin muutuv. Maksukohuslaseks on see, kes osutub kaubakäsustajaks ²⁷⁸. Kes see on, ei selgu lõplikult maksuolmastiku esiletulekuga, vaid selle isik võib muutuda ka hiljemini vabal kokkuleppel. Maksunõude täitmine võib toimuda seejuures ka maksukohuslasest mööda minnes tollikorralduses seisvate esemete arvel, kui maksukohuslane ei täida kohustust õigeaegselt ²⁷⁹.

Ülalpool loendamata vormielemente maksustamis- ja trahvikorraldistes võib arvata e baolulisteks, sest nad ei evi säärast tähendust korraldise loogilise struktuuri suhtes, et nende ärajäämine peaks paratamatult tingima korraldise tühisuse. Nende ärajäämine võib teha korraldise vaieldavaks või tingida mõningaid muid järeldusi. Vaatleme neid küsimusi üksikute korraldisliikide kaupa.

MKS § 62 määratud maksustamiskorraldises (-otsuses) on ebaolulisteks vormielementideks selle otsuse tegemise kuupäeva, maksu tasumise aja ja korra, maksu tasumata jätmise tagajärgede, kaebamise (vaide) korra ja selle seaduse, mille põhjal määratud maksustamisalus, mainimine. Neist vormielementidest ei teki maksu tasumata jätmise tagajärgede ja otsuse tegemise kuupäeva mainimise ärajätmisest mingisugust õiguslikku järeldust otsuse kehtivusele, sest need asjaolud ei kujuta mingit kandvat momenti otsuse sihi seisukohalt ega seondu mingil määral otsuse täitmise olustiku nõuetega. Seaduse mittemainimine, mille alusel on määratud maksustamisalus, võib tekitada otsuse vaieldavuse, kuid ikka sellel kaalutlusel, kas on üldse kasustatud õiget seaduslikku alust, ning

²⁷⁸ Vt. ToS §§ 180—182.

²⁷⁹ Vt. ToS § 258.

kui on, siis kas on seda alust õieti rakendatud. Tasumise aja ja korra mittemainimine tingib seda, et ei teki seaduse järgi tasumiskohustuse mittetäitmisega seonduvaid järeldusi, nagu lisarahade, viivitusprotsentide jne. tasumine. Nende maksude puhul, kus maksu tasumise tähtaeg ei ole määratud seaduses, ei teki üldse maksu tasumise kohustust, kui maksustamisotsuses jääb mainimata tasumise aeg ja kord. Kaebamiskorra mittemainimine maksustamisotsuses ei algata kaebetähtaja käiku. Sellega ei osutu üldse võimalikuks tähtaja möödumine. Tähtaeg kestab seni kuni maksuasutis täiendab oma korraldisega maksustamiskorraldist ja teatab maksukohuslasele seadusekohasest kaebetähtajast. Maksukohuslane pole muidugi takistatud esitamast vaiet ka enne, kui maksuasutis teatab tähtaja.

Trahvikorraldises (-otsuses) MKS § 134 järgi on ebaolulisteks vormielementideks otsuse tegemise aja, trahvi tasumise aja ja korra, trahvi tasumata jätmise tagajärgede, otsuse peale kaebamise korra ja seaduse, mille põhjal trahvitakse, mainimine. Kõigi nende punktide suhtes kehtib sama, mis öeldud ülal maksustamiskorraldisel vastavate punktide kohta.

Ebaolulised vormielemendid tollimaksustamiskorraldises (revideerimisaktis) evivad tähendust vaid seevõrra, kuivõrra nad on paratamatult vajalikud maksustamisele kuuluvate esemete ja kaubakäsustaja individualiseerimiseks ning kauba väljalaskmise korra määramiseks. Nende punktide täitmise puudumine tingib akti vaieldavuse kaubakäsustaja poolt vaid sel juhtumil, kui on juhtunud või tõsiselt karta kaubapartiide vahetust või ebaõiget tarifeerimist või võimalikke segadusi kaubakäsustamise õiguses. Kui aga pole karta neid võimalusi, siis on akt täielikult kehtiv. Neil punktidel on suurem tähendus vaid tolliasutiste sisekorra seisukohalt. Samuti tolliasutiste teotsemiskorra huvides on esemete tollikorraldusest väljalaskmise eritingimuste märkimine. Tolliasutis peab valvama seaduste täitmise üle kaubaliiklemise alal. Kaubakäsustaja ei ole kohustatud iseseisvalt hoolitsema selle eest. Kui asutis jätab vajalikul juhtumil eritingimused aktil mainimata ning need ei leia seepärast kauba väljalaskmise puhul täitmist, siis ei saa kaubakäsustajat või kaubaomanikku teha selle eest vastutavaks. Samuti ei ole viimasel huvi vaielda neil juhtumil akti vastu. Kuivõrra aktid säärastel puhkudel on tagasi võetavad või korrigeeritavad, seda vaatleme allpool. Lõppeks

märgime, et kaubakäsustaja allkiri revideerimisaktil ei seendu otseselt akti endaga; selle sihiks on fikseerida asjaolu, et akt on teatatud kaubakäsustajale.

Vaatleme nüüd viga menetluskorras. Menetluskorra reeglid haaravad suurema hulga akte kui vorminõuded. Menetluseks nimetame seda teotsemiskorda, mis teel asutis sooritab administratiivsed aktid ²⁸⁰. Administratiivakt on administratiivmenetluse tulemus ning ühtlasi ka siht. Menetluskord on õiguslikult määritletud, ta kujutab endast menetlusnormistiku funktsiooni ²⁸¹. Ta on sihiliselt sõltuv vastavast administratiivsest aktist, mille sooritamiseks ta on määratud. Seepärast ei saa rääkida valitsemise alal ühest ja ühtlasest menetluskorrast, vaid menetluskordadest. Rääkides maksustamismenetlusest mõistame selle all koordineeritud menetluskordade süsteemi, mis on määratud kõigi maksustamisel vajalikkude administratiivaktide sooritamiseks, mõistes aktidena nii tehinguakte kui ka toiminguate, samuti ka nn. faktilisi administratiivakte ²⁸². Menetluskorra määritelu seaduses on täpsam suvatute ja vormiliste aktide puhul, ning vähem täppis suvaliste ja vormivabade aktide puhul. Seejuures on menetluskorra määritelu maksustamis- ja trahvikorraldiste puhul igal juhul täpsam kui muude korraldiste puhul. Maksustamis- ja trahvikorraldiste puhul on menetluskord uues maksundusõiguses kokkukõlastatud nende korraldiste sihiga ja eriti täpsustatud ning arendatud sääraselt, et maksuasutise menetlusest kõrvaldada võimalikkuse piires subjektiivse kaalutluse võimalusi. Arvestades nende korraldiste sisu mitmekesisust ja ulatust on selle sooritamiseks suunatud menetlus loomulikult ka mitmekesisem kui mõne muu korraldiste puhul. Eriti mitmekesine on tollimenetluskord. Muude korraldiste puhul on menetluskord määritletud väga üldiselt, kuid esineb ka rida korraldisi, kus puudub üldse igasugune menetluskorra määritelu. Ühtedel juhtumel on see tingitud sellest, et korraldis oma iseloomu ja olustiku poolest ei tingi või ei vaja erilise menetluskorra olemasolu. Teistel puh-

²⁸⁰ Vt. M e r k l, Verwaltungsr., lk. 213 jj.

²⁸¹ „Das Verfahren ist eine Funktion des Verfahrensrechtes und nicht dieses Verfahrensrecht selbst, das Verwaltungsverfahren ist nur Funktion des Rechtes, welches das Verwaltungsverfahren determiniert.“ M e r k l, Verwaltungsr., lk. 213.

²⁸² Vt. K l i i m a n n, Teooria, lk. 232 jj., samuti 201 jj.

kudel aga on menetluskorra kujundamine meelega jäetud vabaks akti andvale asutisele. Rääkides vigadest menetluskorras, võime seepärast rääkida ikkagi neist juhtumeist, kus menetluskord on seaduses määratud täpsamalt. Kõige täpsamad ja tähtsamad neist juhtumeist on menetluskorrad maksustamis- ja trahvikorraldiste puhul, nagu öeldud juba eespool.

Kõige üldisema ulatusega täpsustatud menetluskorra moodustab otsuste ja korraldiste kätteandmise menetlus, mis määritletud MKS §§ 150—158, mõningate lisandustega muudes maksuseadustes, nagu TMS § 49, ÄMS § 559 ja ToS §§ 210, 212, 217 jne. Need MKS normid, mis kehtivad üldiselt kõikide maksude suhtes, ühes siia kuuluvate eriseaduste täiendavate sätetega määritlevad täpsalt otsuste ja korraldiste kätteandmise, kuulutamise või teatamise, või kätteantuks, kuulutatuks või teatatuks arvamise korra. Et akt loetakse kehtivaks ainult kätteandmise, kuulutamise või teatamisega, siis võib otseselt järeldada, et viga selles korras takistab akti jõustumist. Akt, mis pole antud kätte, kuulutatud või teatatud vastavalt seaduses määratud korrale, tuleb lugeda tühiseks, kuigi kõik muud asjaolud eeldavad tema kehtivust ²⁸³.

Muud menetluskorra vead võivad olla õige mitmekesised, nagu on mitmekesised ka menetluskorrad. Näit. maksustamismenetluses MKS järgi asutis ei püüdnud koguda andmeid seaduses ette nähtud viisil, vaid asus otse maksumääramisele hindamise teel, ei teostanud ülevaastust õiges korras ega koostanud ülevaastuse protokollid seaduses määratud tingimustes, ei võimaldanud anda seletust juuresolnud kohuslasele, ei nõudnud muudes asutistes olevaid tõendeid või ei andnud tunnistust nende saamiseks, ei võtnud vastu tõendeid ²⁸⁴, ei teatanud MKS § 57 korras puuduvatest tõenditest jne. või tollimenetluses vastav ametnik ei revideerinud lõpuni avatud kaubakolle, ei teinud kindlaks kauba netokaalu seal, kus see seaduse poolt määratud, arvas brutokaalu hulka välise pakise, kui oli olemas veel sisemine pakis, ei määranud kauba väärtust kindlaks faktuurihinna järgi, kuigi tariifis ei olnud selle kohta erandit jne. ²⁸⁵.

Kuid missugused ka oleksid vead menetluskorras üksikutele

²⁸³ Vrd. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 234 j.

²⁸⁴ Vrd. MKS §§ 42—58.

²⁸⁵ Vrd. ToS §§ 191—212.

erijuhtumel, ühelgi puhul ei ole selle järelduseks tühisus, vaid ainult vaieldavus²⁸⁶. Vaidlused tulevad arutamisele tavalises vaide ja kaebe korras, kus siis otsustatakse, kas viga on seevõrra oluline või vaide ja kaebe korras ravimatu, et akt tuleb tühistada ja saata asutisele uueks otsustamiseks õige menetluskorra järgi, või on viga ebaoluline või ravitav, mille tõttu asi lahendatakse siis vaide või kaebuse puhul tehtavas otsuses.

Eriliselt tuleb panna tähele menetluskorra viga, mis seisab kohustusadressaadi osavõtu hülgamises menetluse puhul, kus see osavõtt on kohustusadressaadi õiguseks²⁸⁷.

Kaubakäsustaja võib näiteks ToS § 222 järgi nõuda, et tema või ta volinik kutsutaks tollinõukogu (või tollipeakomitee) koosolekule täiendavate suusõnaliste seletuste andmiseks.

Tulu- või ärimaksukomisjon peab seaduse järgi teatama vaide esitajale vaide arutamise päevast üks nädal ette, et viimane võiks kaitseda komisjonis oma huve²⁸⁸. Trahvimismenetluses peab inspektor nõudma suusõnalisi või kirjalikke seletusi süüdlaselt seaduse rikkumise kohta, kui süüdistataval pole olnud võimalik anda seletusi enne trahvi määramist²⁸⁹. Kõigil neil ja sarnastel juhtumel on vea tagajärjeks vastava korraldise või otsuse vaieldavus. Kuid on tekkinud arvamus, et selle vea puhul tuleb korraldis või otsus vaidluse lahendamisel tingimata tühistada ja saata otsustavale asutisele uueks otsustamiseks. See seisukoht ei ole millegagi põhjendatud. Osavõtt menetluses on võimaldatud kohuslase huvides. Kui tal võimaldub hiljemini kaitseda oma huve täiel määral ja vaide või kaebuse puhul on menetluskorra vigade tulemused ravitavad, siis on ravitav ka korraldis või otsus ise ega ole mingit põhjust saata asja uueks otsustamiseks, mis niikuinii ei tooks mingit paremust. Uus otsustamine on paratamatult tarvilik siis, kui vaide või kaebuse puhul ei ole menetluskorra kirjeldatud vea tulemuste ravimine võimalik või otstarbekas.

Viimne liik vigu esineb akti s i s u s, mis määrab akti materiaalse tulemuse²⁹⁰. Nagu nägime, konstateerib akt ühtedel juh-

²⁸⁶ Vrd. N i e m a n n, Viertelj. IV, 2, lk. 241 jj.

²⁸⁷ Vt. N i e m a n n, Viertelj. IV, 2, lk. 254 jj.

²⁸⁸ Vt. MKS § 71.

²⁸⁹ Vt. MKS § 132.

²⁹⁰ Vt. N i e m a n n, Viertelj. IV, 2, lk. 260 jj.

tumeil ainult seda, mida seadus otseselt määrab. Need on deklaratiivsed korraldised, mis on ühtlasi suvatud. Suvatute korraldiste andmisel teotseb asutis seaduses määratud sihi ja tingimuste kohaselt, määrates aktile sisu kokkukõlas seaduses määratud sihiga. Kõigil neil juhtumel sisuvea moodustab akti sisu lahkumine kas seaduse otsesest määritlusest või akti seaduses määriteldud sihist. Kuid kaebe korra tuum ongi kontrollida sääraste aktide sisu ja, leides vigu selles, kõrvaldada need. Seepärast on need aktid sisulise vea puhul ainult vaieldavad, mitte kunagi aga tühised, välja arvatud juhtumid, kui see sisu on ilmsesti võimatu ²⁹¹.

Suvalistes korraldistes esinevad sisuvead harvemini. Nende aktide suhtes ei määra seadus otsest, sageli isegi mitte kaudset sihti. Viimane tuleb järeldada seaduse või koguni vastava õigusala normikompleksist. Seepärast on siin akti andja subjektiivse kaalutluse piir seevõrra lai, et sageli ei saa leida pidepunkti sisuvea hindamiseks. Ainult siis, kui subjektiivne kaalutus ületab isegi suvalise akti kaudse sihi kaudu tuletatud piirjooned, võib rääkida sisuveast seda liiki aktides. Loomulikult tingib seesugune viga siis vaieldavuse.

Et jätkata akti kehtivuse ilmestamist, vaatleme veel küsimusi nn. aktide õigusjõust ²⁹². Õigusjõu all mõistame säärast akti kehtivuse olukorda, kus asjaosalistel pooltel puudub võimalus kõrvaldada akti toimivust oma tahte järgi ²⁹³.

Aktide õigusjõu hindamisel peame arvestama kaht küsimuskompleksi. Need on: küsimused aktide tagasivõtmisest asutise poolt ja ümberotsustamisele võtmisest asutise või asjaosalise algatusel pärast seda, kui akt on lõplikult omandanud kehtivuse ²⁹⁴. Lõpliku kehtivuse omandab akt siis, kui on: 1) lõplikult otsustatud akti vaieldavus kaebe korras, või 2) kui on möödunud tähtaeg vaide või kaebuse tõstmiseks.

Nagu nägime eespool, omandab üldreeglipäraselt akt kehtivuse aktisaaja suhtes selle kuulutamise, teatamise või kätteand-

²⁹¹ Vrd. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 263 jj.

²⁹² Õigusjõu kohta vt. Herrnritt, Grundlehren, lk. 306 jj.; Coester, Die Rechtskraft der Staatsakte, 1927; Adolf Merkl, Die Lehre von der Rechtskraft, entwickelt aus dem Rechtsbegriff; Merkl, Verwaltungsr., lk. 201 jj.; Kaiv, Pol. 1931, lk. 16 jj.

²⁹³ Vt. Merkl, Verwaltungsr., lk. 201; Herrnritt, Grundlehren, lk. 307.

²⁹⁴ Vt. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 266 jj.

misega. Edaspidised järeldused varieeruvad aga vastavalt akti liigile. Maksustamis- ja trahvikorraldiste suhtes kaotab asutis akti kätteandmisega võimaluse akti tagasi võtta. See reegel on otseselt sõnastatud maksustamis- ja trahvikorraldiste suhtes (MKS §§ 62 ja 134). Pärast kätteandmist võib maksuasutis parandada neis korraldistes ainult kirjutus- või arvutusvigu²⁹⁵.

Arvutusviga dena maksustamiskorraldistes tuleb mõista sääraseid vigu, mis ei olene maksustamiselusest või tema arvutusest. Seesugune viga võib näit. olla maksustamiseluse ebaõige numbriline märkimine korraldise ära kirjas, kui korraldises on maksustamiselus õige; ebaõige maksumäära raking õigele maksustamiselusele või viga selle korrutamisel; viga õigete maksustamiseluste komponentide kokkuarvamisel, kui need komponendid ise olid õiged, ja muud sarnased nähtused.

Kirjutusveaks, mida võiks parandada, võib arvata neid vigu, mis tehakse siis, kui näit. kantakse vale sõnu korraldise originaali või ära kirja, kui need sõnad olid õiged vastavas toimetises või korraldise originaalis. Ka nime parandamine on võimalik, kui näit. andmete kogumine ja maksu määramine toimus õiget nime kasustades, korraldise formuleerimisel aga ekslikult vahetati õige nimi valega. Vigade parandamine on võimalik tolli- ja aktsiisimaksude alal 3 aasta, muude maksude alal 5 aasta kestel, arvates akti jõustumisest²⁹⁶.

Peale nende pole maksuasutistel enam võimalusi MKS põhjal antud maksustamis- või trahvikorraldise ühekülgseks tagasivõtmiseks või parandamiseks. Seega siis on nende korraldiste tagasivõtmise või parandamise piirid õige kitsad. Akti tagasivõtmine enne kätteandmist ei huvita kohuslast ega paku huvi ka juriidilise käsitelu seisukohalt. Vigade parandamine pärast akti kätteandmist võib aga suuresti riivata kohuslase huvi, kui see suundub tema kahjuks. Vigade parandamine on võimalik nimelt nii riigi kasuks kui ka kahjuks ametiasutise omal algatusel kui ka kohuslase palvel. Juhtumil, kui vigade parandamine toimub kohuslase kahjuks, peab võimaldatama kaebamine tavalises kaebe korras, sest vigade puhul võib akt näida maksukohuslasele õiglasena, mille vastu

²⁹⁵ Vt. MKS § 98.

²⁹⁶ Vt. MKS § 107.

kaebamiseks ta ei leia põhjust, kuna parandatud maksustamiskorraldise puhul võib kaebamine osutada talle tarvilikuks. Seejärel peab säärane vigade parandamine toimuma uue maksustamiskorraldise väljamise teel.

Kõigil muudel vajalikkudel puhkudel peab asutis kasutama maksukohuslasega ühist teed asja tühistamiseks ümberotsustamisele võtmise teel²⁹⁷. Ümberotsustamisele võtmist ei saa asutis teostada maksu- või tollipeakomitee otsuseta, kes peab kaalutlema, kas ümberotsustamine on põhjendatud või mitte²⁹⁸. Säärane olukord on õiglane, sest sellega on täielikult kindlustatud, et maksuasutis ei võta ümberotsustamisele asja ainult riigi huvides ega keeldu neid võtmast ümberotsustamisele maksukohuslase huvides. Ümberotsustamist võivad paluda Maksudevalitsus, maksukohuslane ja maksu eest vastutavad isikud²⁹⁹. Esimene ja viimane on täiesti võrdses seisukorras palvega esinemisel. Maksukohuslase suhtes on aga see takistus, et uute asjaolude ilmsikstuleku puhul ei või ta paluda ümberotsustamist siis, kui ta tavalise hoole juures oleks võinud selgitada need asjaolud ka esialgsel maksustamismenetlusel, eriti aga juhtumil, kui need asjaolud oleksid selgunud teadetest ja tõenditest, mille esitamist temalt nõuti, kuid mis ta jättis täitmata (MKS § 101). Sääraste tingimuste käsitlemine nõuab objektiivsust ja õiglust ning seepärast peab seesuguste asjade otsustamise usaldama kaebeasutisele.

Ümberotsustamisele võtmine on teiselt poolt piiratud tingimustega. Ümberotsustamine on võimalik ainult: 1) juhtumil, kui selguvad asjaolud, millel on oluline tähtsus korraldise suhtes, 2) kui selgub, et dokument, teade või muu tõend, millele korraldis rajatud, oli vale, 3) kui maksustamiskorraldis tehti maksukohuslase osavõtuta põhjusel, et ta ei teadnud maksustamismenetlusest (§ 99), ja 4) et ümberotsustamise puhul maksusumma peaks muutuma rohkem kui 20 krooni võrra (§ 106). Ümberotsustamist võib paluda sama tähtaja kestel, mil on võimalik vigade parandamine. Esineda ettepanekute või palvetega maksustamiskorraldise ümberotsustamisele võtmiseks võib 2 kuu kestel, arvates päevast, mil algatajale selgus uus asjaolu, sai teatavaks maksustamiskorraldis või

²⁹⁷ Vt. MKS §§ 99—107.

²⁹⁸ Vt. MKS § 102.

²⁹⁹ Vt. MKS § 100.

mil jõustus kriminaalkohtu otsus akti või tunnistuse valemstunnistamise suhtes ³⁰⁰.

Tolliseadustik toob sellesse korda mõningaid muudatusi. Tollimaksustamiskorraldises — revideerimisaktis — võib akti koostaja — tollirevident — teha parandusi ja juurdekirjutusi ainult allakirjutamiseni. Hiljemini ei ole tal õigust võtta akti tagasi ega teha selles mingisuguseid parandusi. Leiab ta selles peale allakirjutamist vigu, siis peab ta sellest teatama kirjalikult oma ülemusele — tolliinspektorile, kes ise või kelle ülesandel tema abi kontrollib akti ja teeb selles vajalikud parandused, mis õiendatakse aktil kontrollija ja revidendi allkirjaga ³⁰¹. Siin on sellega antud aktile suurem tähendus asjaajamise enda huvides kui muude maksustamiskorraldiste puhul. Peale akti allakirjutamist, kuid siiski enne selle teatamist kaubakäsustajale, ei ole see akt üldse tagasivõetav, vaid ainult parandatav akti koostaja ülemuse poolt. Kuid revideerimisakti võib parandada ka peale akti teatamist kaubakäsustajale, siiski aga enne kauba väljalaskmist tolli korraldusest (ToS § 223). See akti võimalik parandamine toimub nn. kontrollrevideerimise teostamise teel, tähendab, jällegi mitte akti esialgse koostaja poolt. Kontrollrevideerimise õigus on tolliinspektoril, tema abidel, Maksudevalitsuse direktoril ja tema poolt volitatud ametnikel ning majandusministri poolt volitatud isikutel ³⁰². Kontrollrevideerija teeb omad revideerimismärkused revideerimisaktil. Kui kontrollrevideerija otsus tollitariifi rakendamise, maksustamisaluste või maksusumma suhtes ei ühtu esialgse revideerija otsusega, siis teatakse sellest allkirja vastu kaubakäsustajale ja esialgsele revideerijale ³⁰³. Uue otsuse peale on kaebe kord tavaline, mille juures see õigus on ka esialgsel revideerijal ³⁰⁴. Hilisemale revideerimisakti täiendamisele tollinõukogu poolt on jäetud õige vabad piirid. Sel puhul ei tule kõne alla mitte esialgse revideerimisakti tühistamine, vaid täiendava vormivaba akti tegemine tollinõukogu poolt, millega otsustatakse maksta tagasi arvutamise vea tõttu ülemäära makstud tollimaks või nõuda täien-

³⁰⁰ Vt. MKS § 105.

³⁰¹ Vt. ToS § 208.

³⁰² Vt. ToS § 223, 224.

³⁰³ Vt. ToS § 225.

³⁰⁴ Vt. ToS § 226, 227.

davalt sisse vähem makstud maks. Täiendav akt on võimalik vaid kahe aasta kestel, arvates maksmise päevast või olnud kaebuste puhul lõpliku otsuse kuulutamise päevast ³⁰⁵.

Nii näeme, et MKS järgi on akti siduv tähendus mõlemale poolele — asutisele ja kohuslasele — peaaegu võrdne, esinevad ainult üksikud vähesed soodustused riigi huvides. Tollimaksude alal aga on olukord teine. Siin on maksuasutisel lõppude lõpuks õige suured võimalused akte parandada, mis sisuliselt võrdub tagasivõtmise võimalusega. Kohuslase olukord on selle kõrval raskendatud.

Nüüd asetame samad küsimused muude korraldiste suhtes. Viimaste suhtes puuduvad maksuseadustes sätted nende tagasivõtmise ning ümberotsustamise kohta. Kubermanguasutiste seaduse (VSK II k.) § 174, mis käsitleb seda küsimust umbes samaselt nagu MKS, ei ole võimalik tunnistada kehtivaks eriti peale MKS jõustumist ³⁰⁶. Maksuasutised on saanud uue konstruktsiooni, nad on eraldatud endiste kubermanguasutiste süsteemist, eriliselt tsentraliseeritud üldehituses, dekontsentreeritud võimukäsitluses. Uus asutis teotseb ainult alustel, mis temal antud MKS-ga ja täiendatud üksikute erireeglitega eri-maksuseadustest. Seepärast ei ole võimalik pidada kehtivaks Kubermanguasutiste seaduse sätteid maksuasutiste suhtes. Seepärast peame käsitletava küsimuse lahendamisel lähtuma kehtivate maksuseaduste üldistest põhimõtetest ja neist õiguslikest tingimustest, milles leiavad rakendamist vastavad korraldised.

Küsimuse lahendamisel on kasulik vaadelda eraldi õigustavaid ning kohustavaid korraldiseid. Üldiselt kõikide korraldiste suhtes võib lugeda kehte alguseks momenti, millal need korraldised antakse kätte või teatatakse adressaadile. Erinemine ilmneb aga vaba tagasivõtmise või ümberotsustamise suhtes. Vaatleme kõigepealt õigustavaid korraldiseid ³⁰⁷.

Õigustav korraldis loob mingi õigustuse korraldise adressaadi kasuks, mis omistatakse adressaadile korraldise teatamisega, kui seadus ei määra teisi tingimusi. See korraldis järgneb tavaliselt adressaadi palvele või sooviavaldusele ja seepärast puudub siin alus kaebamiseks juhtumil, kui soov või palve rahul-

³⁰⁵ Vt. ToS §§ 254—256.

³⁰⁶ Vrd. K a i v, Pol. 1931, lk. 17.

³⁰⁷ Vt. N i e m a n n, Viertelj. IV, 2, lk. 280 j.

dati täielikult (mis ongi enamikel juhtumel ainuvõimalik). Kaebused võiksid järgneda vaid siis, kui sooviavaldus või palve rahuldati osalt või jäeti rahuldamata. Viimane juhtum ei kuulu ise enam õigustavate korraldiste hulka. Osaliselt sooviavaldust või palvet rahuldav korraldis loomulikult jõustub vaidluse lõplikul otsustamisel.

Kehtivate õiguspõhimõtete kohaselt ei saa asutis ära võtta omistatud õigusi muidu, kui seaduses otseselt määratud või seaduse põhjal asutise poolt määratud tingimustel. Sääraste tingimuste määranguid leiame aktsiisiseaduste alal. Nii näiteks kaotab kehtejõu napsi- ja likööriabriku luba, kui vabrik kolme kuu kestel ei alusta jookide valmistamist³⁰⁸. Tubakavabrikute avamiseks antav luba võib olla antud loaandja poolt määratud tingimusel, mille avaldumisel luba kaotab kehtivuse³⁰⁹. Kuid üldiselt on need nähtused kehtivas õiguses ainult erandlikud. Üldisi tingimusi akti tagasivõtmise või muutmise põhjustamiseks asutise poolt ei ole. Load või nõusolekud ühekordseks toiminguks lõpevad loomulikult selle toimingu sooritamise või selle teostamata jätmisega, kui akt oli antud individualiseeritud toimingu ettevõtmise õigustamiseks. Luba kestvaks toiminguks, kui selle kehtivus pole seondatud tingimusega, lõpeb kas asutise ja loaandja kokkuleppel või seaduse määranguga.

Hoopis teissugune on lugu kohustavate korraldistega. Need korraldised loovad kohustusi. Kohustuste lõpetamine ei riiva kunagi koormavalt kohustusadressaadi õigusi. Kohustuste lõpetamine on otse kohuslase huvides. Seepärast ei ole sellelt seisukohalt vähematki takistust säärase akti ühepoolseks tagasivõtmiseks ükskõik missugusel ajal³¹⁰. See seisukoht kehtib täielikult nõude- ja sundkorraldiste ning suure osa määravate korraldiste suhtes. Ainult üksikute määravate korraldiste alal võib akti tagasivõtmine puudutada kodaniku õigusi seltskondliku prestiiži ja aumõistete ulatuses, nagu auametites seismise puhul kollektiivselt otsustavates organites. Neil puhkudel võib määrava korraldise tühistamine riivata seltskonna arvamuses kodaniku au ja prestiiži. Seepärast on ka siin seaduse järgi takistusi korraldiste tagasi-

³⁰⁸ Vt. NLS § 3.

³⁰⁹ Vt. TbS § 10.

³¹⁰ Vt. Niemann, Viertelj. IV, 2, lk. 284 jj.

võtmiseks. Auametites seisvate kodanikkude teenistuskorra ja -aja määrab seadus tavaliselt täpsalt. Korraldise tühistamiseks on siin määratud erilised tingimused ³¹¹. Sellised kitsendused aga moodustavad meie maksundusõiguses kohustavate korraldiste suhtes siiski erandi üldreeglit. Üldreegli täpsamaks väljendamiseks võiksime öelda, et kohustavate korraldiste tagasivõtmisel on maksuasutised täiesti vabad, kuivõrra seadus ei tee selleks kitsendusi erijuhtumeiks riigi huvides.

³¹¹ Vrd. MKS § 12.

4. p e a t ü k k.

NORMIKÄSITLUS EESTI RIIGI-MAKSUNDUSÕIGUSE NORMISTIKU RAKENDAMISEL.

§ 12. Tõlgenduspõhimõtteid maksundusõiguses.

Õigusnormide sõnastusest väljenduvad sätted peavad haarama oma korraldavasse mõjukonda mitmekesiseid ja kestvalt muutuvaid ühiskondlikke avaldisi ja nähtusi. Õigusnormide rakendamisel ei tule tegelda mitte ainult nende sätete mõttega, vaid ka ühiskondlikkude üksikavaldiste ja üksiknähtuste subsumeeringuga viimastele. Kui täpsalt ja selgelt ka oleks sõnastatud õigusnorm, siiski ei ole norm juba iseendast selge ja normi rakendamine raskusteta selle tõttu, et üksikjuhtumel normi sätete mõttele subsumeeritavad avaldised ja nähtused ei ole omalt ilmelt üksteisega võrdsed. See asjaolu seab seaduse rakendajale ülesande selgitada ja leida normi sätete rakendatavuse ulatus subsumeeritavate üksikavaldiste ja nähtuste varieerumise piirides. Et maksustamise alal need varieerumise piirid on õige laiad, siis on normirakendaja seisukord maksundusõiguses eriti raske. Nagu eespool-selgitatud seadusnormide kirjeldusest võib järeldada, evivad maksuseaduste üldised normid või üldseadused paratamatult üldistavat sõnastust. Eriseaduste normid seevastu evivad sageli aga liiga kasuistlikku sõnastust³¹².

Esimesel juhtumil, kus on tegemist üldistava meetodi kohaselt sõnastatud normi rakendamisega, seisab peamine raskus selle normi sisulise ulatuse selgitamises. Üldistavalt sõnastatud norm oma lühidate väljenditega, kuid püüdega haarata oma normeeringu valdkonda rohkem avaldisi, ei väljenda sageli küllalt

³¹² Vrd. Binder, Phil., lk. 968.

selgesti normi sisulise ulatuse piire ja avaldiste normile subsumeeringu tingimusi. Ühed kui teised tuleb teha kindlaks, selgitades normi mõtte ja sihi. Kasuistliku normi sõnastuse sisuline ulatus on tavaliselt küll selgem ja üksikute nähtuste ning avaldiste subsumeeringu normi määritlustele kergem. Kuid siin on suuremaks raskuseks just see asjaolu, et normi rakendamise ulatus on otseselt piiratud eriti kindlalt määratud nähtuste ja avaldiste valdkonnaga. Nende nähtuste ja avaldiste ilme võib aja kestel aga teiseneda, mitmekesistuda. Samuti võib vastavate ühiskondlike avaldiste reas kerkida üles uusi, kuid sisult lähedasi avaldise ja nähtusi, mida ei haara otseselt normi konkreetne sõnastus. Õigusnorm, eriti maksustamise alal, ei luba, et säärased nähtused ja avaldised jääksid välja normi mõjuvõimkonnast. Maksustamise alal tähendaks seesugune väljajäämine sageli ebaühtlust maksustamisele. Neil juhtumel tuleb selgitada, kas, kuivõrra ja misugustel tingimustel saab subsumeerida eelnimetatud nähtusi ja avaldise vastava normi määritlustele.

Selle kõigega koos tuleb ette raskusi ka muidu täpsate ja selgete normide rakendamisel seetõttu, et nende normide kehtimapaneku aja ja rakendusaja vahel on möödunud palju aastaid. Aastate vältel on muundunud ühel või teisel puhul mõisted, mis leidnud väljendust üksikutes normides. Ka nende normide rakendus eeldab, et igasugused mõttesegadused oleksid kõrvaldatud. Seaduse rakendaja meetodiliselt arendatud mõttetegevust, millega selgitatakse kõigil vajalikel juhtumel õigusnormi täppis mõte, tema sisulise ulatuse piirid ja asjaolude normile subsumeeringu tingimused ning kõrvaldatakse igasugused mõttesegadused normiväljendistes, nimetame normi tõlgendamiseks³¹³. Nagu nägime eespool kirjeldatud tõlgendamisvajadustest, on tõlgendusel tähtis ülesanne juba seal, kus on tegemist täpsalt ja selgelt sõnastatud normidega. Kuid veel suurema tähtsuse omandab tõlgendus seal, kus on tegu normisõnastuse algelise ebatäpsusega, sõna-vormilise, loogilise või terminoloogilise väärtusega või ebaühtliku tühikuga. Neil juhtumel on norm üldse rakendatamatu, kuni tõlgendus kõigi ebatäpsuste, väärtuste ja osalt tühikute kõrvaldamisega pole andnud normi mõttele täpsat ja loogiliselt terviklikku ilmet. Maksundusõiguse normistikus esineb aga eriti palju eelkirjeldatud

³¹³ Vt. Binder, Phil., lk. 911 jj.; Baumgarten, I, lk. 293 jj.; Stammler, Theorie, lk. 595 jj.; Somló, Juristische Grundlehre, lk. 370 jj.

juhtumeid, mispärast selle normistiku rakendamise puhul nõuab tõlgendamise küsimus eriti suurt tähelepanu.

Normirakendaja tõlgendamisvõtted maksundusõiguse normide tõlgendamisel on täpsalt samad, mis kõikide õigusnormide tõlgendamisel üldse³¹⁴. Traditsiooniline tõlgendusõpetus on üksik- asjaliselt selgitanud need võtted. Juhtumil, kui normi ebatäpsus, ebaselgus või muu mõttesegusus sõltub normi sõnastuse keele- või sõnavormilisest selgusetusest, tuleb tõlgendamisel määrata normi mõtte täppis ja loogiliselt terviklik ilme normi sõnastuse leksikaalsete ja grammatiliste vormide selgitamise teel. See võtte on eriti kasustatav juhtumil, kui seadus on püsinud jõus enne käsitletavat rakendusjuhtumit juba pikemat aega. Sel puhul on muutunud sageli keele kestva arenemise tõttu sõnade mõiste, vorm ja lause grammatiline seisund. See tõlgendusvõtte pole sel juhul, kui leksikaalne või grammatiline tõlgendus ei seonu ühtlasi seaduse sihi jälgimisega, otseselt juriidiline, vaid puhtalt filoloogiline. Jälgides aga ka seaduse sihti, on kirjeldatud tõlgendusvõtte, mida nimetame keeleliseks, ühtlasi ka juriidilise ilmega, sest filoloogilise arutelu seondamine seaduse sihi jälgimisega ühendab filoloogilised mõttekäigud juriidilistega ja tingib esimese allumist teisele.

Kui vormi ebatäpsuse, ebaselguse või muu mõttesegasuse selgitamine ei ole teostatav keelelise tõlgendusvõtte abil, siis määrab traditsiooniline tõlgendusõpetus kaks täiendavat tõlgendusvõtet, nimelt ajaloolise ja dogmaatilis-süsteemaatilise.

Ajaloolise tõlgendusvõttega määratakse normi täppis sisu ja rakenduse ulatus normi tekkimise tingimuste ja motiivide selgitamise teel. Dogmaatilis-süsteemaatilise tõlgendusvõtte puhul määratakse normi täppis sisu ja rakenduse ulatus normi põhimõtete analüüsi ja ilmestamise teel, lähtudes normi ehituse ilme, normi asendi avaldusist, normi mõistete vastastikusest seisundist ja normiühiku (seaduse, määruse jne.) terviklikkuse põhinõudest.

Maksundusõiguse tõlgendusnõuded rahulduvad traditsioonilises tõlgendusõpetuses määratud tõlgendusvõtetega. Maksundusõiguse seisukohalt ei saa aga kuidagi nõustuda, et neid tõlgendusvõtteid ilmestatakse selles õpetuses kui tõlgendusviise. Iga tõlgen-

³¹⁴ Nn. keeleline, ajalooline ja süsteemaatilis-dogmaatiline tõlgendus. Vt. L i o n, Viertelj. I, 1, lk. 150; V a n o n i, Interpret., lk. 173 jj.

dušvõte suundub ühele ja samale sihile — normi täpsa sisu ja rakenduse ulatuse selgitamisele. Selle sihi saavutamiseks võivad tulla kasutamisele korruga kõik võtted.

Tõlgenduse tulemus — normi määratud täppis sisu ja rakenduse ulatus — on ja peab olema loogika nõuetes igal puhul üks, küsimata sellest, kas kasustatakse korruga üht või kõiki tõlgendusvõtteid. Need võtted ei ole säärased nähtused, mis endast tingiksid tõlgenduse tulemuse ilmet või tema suunda. Hoopis teise tähenduse tõlgenduse tulemusele annab tõlgendussihi põhimõtte asetus. Tõlgenduse tulemus on üks siis, kui asetame tõlgenduse sihiks normi täht-tähelise sisu määramise normi tekkimise aja mõistete ja tahte järgi, ning hoopis teine siis, kui asetame selleks sihiks normi sisu määramise normi rakendamise aja mõistete ja tingimuste kohaselt kokkukõlas normi sihiga.

Esimesel juhtumil lähtub tõlgendus küsimusest, mida mõtles või tahtis väljendada seadusandja. Teisel puhul lähtub tõlgendus küsimusest, mida peab väljendama norm, et kokkukõlastada normiala sihiga. Esimesel puhul otsib tõlgendus pidepunkti normi sõnastuse otsestest väljendustest, nagu neid võis mõista seadusandja, seega normi vormilise ehituse piiridest. Teisel puhul otsib tõlgendus pidepunkti normiala sihist, seega väljastpoolt normi piire. Mõlemal puhul on tõlgendustulemused hoopis erinevad. Siin oleks juba tegemist tõlgendamisviisidega. Võttes arvesse, et esimesel puhul tugineb tõlgendus normi vormilise ehituse alusele, teisel puhul aga normiala sihile, võiksime esimest tõlgendusviisi nimetada vormiliseks³¹⁵, teist teleoloogiliseks³¹⁶. Mõlema tõlgendusviisi puhul võivad tulla kasutamisele kõik tõlgendusvõtted. Normi täht-tähelise sisu selgitamisel normi tekkimise aja mõistete ja tahte järgi on kasustatavad nii keeleline ja ajalooline, kui ka dogmaatilis-süsteemaatiline tõlgendusvõte. Kasustades ajaloolist ja keelelist tõlgendusvõtet, püüaks tõlgendaja vormilise

³¹⁵ Selle nimetuse kohta vt. B i n d e r, Phil., lk. 914. Prantslased nimetavad säärast tõlgendamist tavaliselt literaalseks tõlgendamiseks (l'interprétation littérale), mida ei tule aga vahetada keelise tõlgendusvõtte tähendusega; vt. P i l o n, Enregistr. I, lk. 21 jj.; W a h l, Traité, lk. 75 jj. Sama nimetus on tavaline ka Itaalia literatuuris — interpretazione letterale, vt. G r i z i o t t i, Studi, lk. 59 ja 64. Sisuliselt on siin tegu aga vormilise tõlgendusega, vt. V a n o n i, Interpret., lk. 153 jj.

³¹⁶ Teleoloogilise tõlgenduse kohta vt. literatuur *sub* märge 162.

tõlgenduse puhul viia arenenud mõistete ja lause- ning keelevõr-
mide tähenduse tagasi sellesse seisundisse, mis oli neil normi tek-
kimisel, selgitades, kuidas mõistis või võis mõista seda tähendust
seadusandja. Dogmaatilis-süsteemaatilise tõlgendusvõtte kasusta-
misel opereeriks tõlgendaja vormilisel tõlgendamisel nende
kontseptsioonidega, normi rakenduse tingimustega ja normiasendi
olustikuga, mis olid mõõtuandvad normi tekkimise momendil, jät-
tes arvestamata kõigi nende asjaolude muutusi.

Teleoloogilise tõlgenduse puhul tuleksid kasustami-
sele ka kõik traditsioonilise õpetuse poolt tunnustatud tõlgendus-
võtted, kuid hoopis teistelt lähtepunktidelt. Kasustades keelelist
tõlgendusvõtet, püüaks tõlgendaja teleoloogilise tõlgenduse puhul
fikseerida normis tähendatud mõistete ja lause ning keele vormide
tähenduse selles seisundis, mida need on arenedes saavutanud
normi rakendamise ajaks, kokkukõlastades oma arutlust normiala
sihiga. Dogmaatilis-süsteemaatilise tõlgendusvõtte kasutamisel
opereeriks tõlgendaja teleoloogilisel tõlgendamisel nende kont-
septsioonidega, normi rakenduse tingimustega ja normi asendi
olustikuga, mis esinevad normi rakendamise momendil, arvestades
nende asjaolude muutumist ja normiala sihti³¹⁷. Ajalooline tõl-
gendusvõte leiaks küll vähem kasustamist, kuid oleks siiski tea-
taval määral vajalik. Ajaloolise tõlgendusvõttega peaks selgita-
tama normi mõistete tähendus kokkukõlas normiala sihiga, läh-
tudes küsimusest, mida pidi tahtma normiandja, et normiala süs-

³¹⁷ „Für die Feststellung des Inhalts und der Tragweite einer Rechts-
norm kommt es nicht ausschliesslich auf die Zweckvorstellung an, die der
Gesetzgeber zur Zeit des Erlasses seiner Vorschrift gehabt hat; sondern
die Aufgabe der Auslegung ist es, die Rechtsnorm im Zusammenhang mit
der lebendigen Wirklichkeit, mit den empirischen Verhältnissen und Zweck-
ideen der unmittelbaren Gegenwart zu erfassen.“ B i n d e r, Phil., lk. 976.

„Es darf sich bei der Auslegung nicht einfach um die Festlegung der
Gedanken handeln, welche der Verfasser der Gesetze mit den von ihm
gebrauchten Worten verbunden hat. Vielmehr umfasst die Auslegung die
Fortentwicklung der in den Gesetzen enthaltenen Vorschriften zu einer
möglichst vollkommenen in sich geschlossenen Lebensordnung.“ B a u m -
g a r t e n I, lk. 194.

„Wer die Sprache der Gesetze richtig verstehen will, der muss die
Zweckgedanken ausfindig zu machen suchen, welche in den einzelnen
Rechtsbegriffen kristallisiert sind. Die Rechtsbegriffe für ateleologisch hal-
ten, heisst sich von vornherein von dem Verständnis des Rechtes aus-
schliessen.“ B a u m g a r t e n I, lk. 199.

teem osutuks loogiliselt terviklikuks ja täidaks oma rakendus-
otstarbe ³¹⁸.

Traditsiooniline tõlgendusõpetus on tunnustanud deklaratiivset, laiendavat ja kitsendavat tõlgendusviisi ³¹⁹. Deklaratiivse tõlgendusviisi all mõeldakse tõlgendamist, kus tõlgenduse tulemus jääb normisõnastuse otsese väljenduse juurde ³²⁰. Siin on meil tegemist õieti vormilise tõlgendusega eelkirjeldatud mõttes. Laiendava tõlgendusviisi all mõistetakse säärast tõlgendamist, kus tõlgenduse tulemus laiendab seaduse mõtte kohaselt normi rakenduse ulatust rohkem kui seda saab järelda normi otsesest väljendusest ³²¹. Kitsendava tõlgendusviisi all mõistetakse säärast tõlgendamist, kus tõlgenduse tulemus kitsendab seaduse mõtte kohaselt normirakenduse ulatust rohkem kui seda saab järelda normi otsesest väljendusest ³²². Sääraste tõlgendusviiside esiletõstmine ei ole oluline teleoloogilise tõlgenduse tingimustes. Seal ei seendu tõlgendamine normi sõnastuse otsesest väljendustega, vaid seaduse sihiga, mille tõttu teatav lahkumine normi sõna-sõnalisest väljendusest on võimalik.

Kus aga laiendava ja kitsendava tõlgenduse esiletõstmine evib suurt tähendust, on vormilise tõlgenduse tingimused. Vormilise tõlgenduse puhul on eelnimetatud tõlgendusviisid vajalikud korrektiividena normiala süsteemi kujundamisel, sest et vormiline tõlgendus sellega üksi toime ei tule seetõttu, et normiandja tahte ulatus, millele suundub vormiline tõlgendus, on tavaliselt puudulik ning katkendiline ja õiguslikud olustikud, milledest lähtub normiandja looming, muutuvad aja vältel.

³¹⁸ Vt. Lion, Viertelj. I, 1, lk. 149.

³¹⁹ Vt. Vanoni, Interpret., lk. 269 jj.

³²⁰ „Si ha interpretazione dichiarativa quando l'interprete assume come valore della norma quello fatto palese dal diritto significato delle parole, che l'interprete „dichiara“ e spiega.“ Vanoni, Interpret., lk. 269.

³²¹ „Quando si ritiene che la formula del precetto legislativo non ne esprime completamente il pensiero (minus dixit quam voluit), si fa luogo all' interpretazione estensiva.“ Vanoni, Interpret., lk. 269.

„Bei ausdehnender Auslegung wird davon ausgegangen, dass ein bestimmter Tatbestand noch unter eine bestimmte Rechtsnorm fällt, wann auch noch deren Wortlaut zweifelhaft ist, ob sie ihn noch umfasst.“ Staudeinger, Komm. zum BGB, lk. 20.

³²² „Si ha interpretazione restrittiva quando alla norma si attribuisce una portata più ristretta di quella, che apparirebbe a tutta prima dall' espressione adottata: e ciò in base al pensiero, che la legge plus dixit quam voluit.“ Vanoni, Interpret., lk. 269; vt. ka Griziotti, Studi, lk. 62.

Kui asuda seisukohale, et seadusandja tahe avaldub seaduses terviklikult, siis peab eeldama, et seadusandja kujutles seaduse normide täpsat süsteemi kõigis selle avaldusis. See süsteem tuleks kujutella kogu seaduse rakenduse ala ulatuses. Arvestades aga konkreetseid olukordi, ei ole usutav, et säärane kujutus üldse oleks võimalik. See kujutus eeldaks seadusandjatel vastava normirakenduse ala ideaalset tundmist, mis ei ole mõeldav. Pealegi, kui säärane kujutus olekski olemas, siis oleks seadus ka selge, täppis ja tühikuteta. Kui seadus aga ei vasta neile nõuetele, siis ei saa ka uskuda, et seadusandja tahe oleks ulatuselt täiesti vastav seaduse normide elulisele süsteemile selle kujuteldava rakenduse tingimustes. Seadus osutub tühikuliseks, ebaselgeks või katkendiliseks seetõttu, et seadusandja tahe on katkendiline. On ka täiesti võimatu, et seadusandja üldse suudaks kujutella tema poolt loodud normide elulist süsteemi. Ühiskondlikud avaldised, millele suhtes tulevad loodud normid rakendamisele, on seevõrra mitmekesised ja keerukad, et on võimatu saada neist täit ülevaadet ette. Pealegi raskendab ülevaadet ette ühiskondlikkude avaldiste kestev m u u t u m i n e.

Need avaldised muutuvad aja kestel vormilt, sisult, ilmelt, ulatuselt ja isegi ühiskondliku tähenduse poolest. Avaldiste kõrvale, mis leidsid aset seaduse loomise ajajärgus, tekivad aegadega isegi uued avaldised, mis oma ühiskondliku tähenduse poolest esimestega täiesti võrdsed, kuid vormi poolest neist täiesti erinevad. Samal ajal seaduse normid jäävad oma sõnastuses sageli püsima. Kuid nende normide rakendus toimub seda enam muutunud faktilises olustikus, mida enam aega on kulunud seaduse loomisest tema rakendumiseni. Neis tingimustes ei oleks kuigi suure tähendusega küsida ja määrata seadusandja tahet. Nagu öeldud, võiks see olla ja on ka faktiliselt katkendiline ning sellega kasutu seaduse normide rakendamise juhisenä. Ja kuigi see oleks ka küllaldaselt määrateldud, siis ei kergendaks ta siiski seaduse rakendamist, vaid pigemini raskendaks seda. Nimelt looks see suurima eelduse seaduse normide tõlgenduse paindumatusele, mille tõttu ei saaks või vähemalt oleks eriti raske seaduse rakendamisel arvestada uusi faktilisi olustikke. Viimaste mitteamestamine seaduse rakendamisel võiks osutada aga suureks sotsiaalseks ülekohtuks või sobimatuks paheks ³²³. Et saada üle neist raskustest seaduse

³²³ „Ihren Inhalt erhalten die Rechtsbegriffe in der Hauptsache aus

rakendamisel, jäädes vormilise tõlgendusviisi juurde, tuli paratamatult haarata täiendavate korrektiivide järele, mida kujutavad laiendav ja kitsendav tõlgendusviis. Viimased leidsid ja leiavad tunnustamist muidugi ainult kui erandid üldisest tõlgenduskorrast. Sisult on nende tõlgendusviiside kasustamine eelaste üldisele teleoloogilisele tõlgendamisele, sest ka nende tõlgendusviiside kasutamisel peab tõlgendaja seondama oma mõttekäigu normi sihiga ja põhjendama loobumist normi sõna-sõnalisest tähendusest normi üldise mõttega, otstarbega, rakenduse paratamatusega jne. Neil juhtumel ei ole sisult tegemist muidugi mitte vormilise, vaid teleoloogilise tõlgendamisega. Nii võib öelda, et laiendav ja kitsendav tõlgendusviis osutuvad teleoloogilise tõlgendamise fragmentideks, mis leiavad paratamatuse sunnil rakendamist vormilise tõlgendusviisi domineeriva kasustamise tingimustes.

Peale neid arutlusi tõusetub nüüd küsimus: missugused tõlgendusviisid leiavad kasustamist maksundusõiguse normistiku rakendamisel?

Traditsiooniline vaade nõuab maksundusõiguse normide tõlgendamisel vormilise tõlgendusviisi kasustamist³²⁴. Selle seisukoha tuum seisab mõttes, et maksundusõigus piirab kodaniku isiku- ja varanduslikke õigusi, ning moodustab sellega mingi kitsendava erandõiguse. Kitsendusi aga tuleb mõista õigusnormi otsese väljenduse ulatuses ega tohi neid kuidagi mõisteliselt laiendada.

Üldiseks õiguseks, mis kindlustab kodaniku majandusliku teotsemise vabaduse, loetakse tsiviilõigus, mille suhtes arvataksegi siis maksundusõigus moodustavat erandsätteid. See seisukoht varieerub paljudes varjundeis muutmata põhituumana. Seda seisukohta kaasab aga teiselt poolt nõue, et kahtluste puhul normi käsitlemisel tuleb normi sätteid tõlgendada riigi vastu, sellega maksukohuslase kasuks³²⁵. Seda seisukohta põhjendatakse täiendavalt kontraktuaalse maksuteooria vaatekohalt veel sellega, et

der jeweiligen örtlichen und zeitlichen Kultur; dies kann dazu führen, dass Rechtsbegriffe, die in einer bestimmten Zeit einer vermeintlichen Wirklichkeit entnommen werden, einer anderen als reine Phantasie erscheinen.“ Staudinger, Kommentar zum BGB, 9. Aufl., lk. 21.

³²⁴ Vt. V a n o n i, Interpret., lk. 31 j.

³²⁵ „Une règle d'interprétation sûre est que les dérogations apportées par le droit fiscal aux principes généraux du droit doivent être interprétées restrictivement.“ W a h l, Traité, I, lk. 77.

maksusuhteid tuleb käsitada tsiviilkohustussuhetena, millede puhul üldtunnustatud reegli järgi tõlgendus toimub kahtluse korral krediitori kahjuks ³²⁶. Seda tõlgenduslähtepunkti on tunnustatud peamiselt Prantsuse, Itaalia ja P.-A. Ühendriikide traditsioonilist tõlgenduskooli jälgivate õpetlaste peres ³²⁷.

Kuid arvestades eespool-kirjeldatud pidurdavat tähendust, mida evib vormiline tõlgendusviis õiguselu paratamatule arengule, ei suudeta neis mais siiski püsida täielikult sellel seisukohal. Juba need ise, kes muidu kuuluvad vormilise tõlgendussuuna pooldajate hulka, peavad tunnustama, et praksis on sunnitud liikuma edasi vormilise tõlgendusviisi juurest ja haarama nende teleoloogilise tõlgendusviisi fragmentide — kitsendava ja laiendava — tõlgenduse järele, milledest oli juttu eespool. Eriti tähtis on selle juures muidugi laiendava tõlgenduse juurdumine, mille süvenemine viib samm-sammult üldise teleoloogilise tõlgenduse poole. On eriti huvitav, et Prantsusmaa, kus konservatiivsus sel alal on kõige suurem ja kelle praksis ning doktriin vormilise tõlgendussuuna suhtes on olnud eeskujuks kõigile teistele sama suunda praktiseerivatele maadele, on tegelikult loobunud eranditust vormilise tõlgenduse praksisest ja tunnustab ulatuslikult laiendavat tõlgendust. See uus seisukoht on saanud tavaliseks mitte ainult Conseil d'Etat praksises, mis oma tegevuse laienemisega maksukaebuste lahen-

³²⁶ „Per tale dottrina lo Stato viene così ad assumere una figura analoga a quella del creditore di diritto privato, i cittadini a quella dei debitori. Si ritiene quindi che alle norme tributarie debbano essere applicate le stesse regole che la legge pone per l'interpretazione dei contratti, e specialmente la norma, che, nel dubbio, i patti si interpretano contro colui, che ha stipulato ed in favore di chi ha contratto l'obligazione. Da tali premesse si deduce che le norme d'imposta vanno intese, in caso di dubbio, contro lo Stato creditore, ed in favore del cittadino debitore.“ V a n o n i, Interpret., lk. 24.

³²⁷ „Per la giurisprudenza e per la dottrina prevalenti in Italia, le norme tributarie sono norme che debbono essere intese in modo rigido e stretto.“ V a n o n i, Interpret., lk. 31.

„Secondo la giurisprudenza nord-americana, siccome i carichi pubblici debbono essere imposti, per norma costituzionale, solo attraverso una legge, i tributi non possono venir presunti al di là del chiaro significato della letterale espressione del testo legislativo.“ V a n o n i, Interpret., lk. 25.

„Nombreux sont, en effet, les arrêts de la Cour de cassation qui affirment le principe de l'interprétation littérale... On le voit, si la formule des arrêts varie, l'idée exprimée est toujours la même: interprétation littérale. La doctrine enfin, est unanime à admettre cette même règle, dont le fondement est indiscuté.“ P i l o n, Enregistr., I, lk. 22.

damisel uute maksude sisseseadmise järel (tulumaksud) on toonud palju liberaalsemat elementi Prantsuse maksundusõiguse põhimõttesse, vaid isegi tsiviilkohtu praksises, mis haarab oma tege- lusse kaebused register-, tarvitus- ja tollimaksude alalt³²⁸. Ka teistes maades, kus varemini loeti maksundusõiguse alal ainuluba- tavaks vormilist tõlgendusviisi, on samuti süvenenud fragmentaarne teleoloogiline tõlgendamine kitsendava ja laiendava tõlgenduse näol³²⁹.

Kuid eriti on arenenud uus tõlgendussuund Saksamaal, kus ta on omandanud täielikult kõigekülgse teleoloogilise tõlgenduse ilme. Selle arengu lähtepunktiks ja ühtlasi aluseks on 1919. a. antud Reichsabgabenordnung'i § 4 (hiljemini § 9), mis määrab, et maksuseaduste tõlgendamisel tuleb arvestada nende sihti, nende majanduslikku tähendust ja asjaolude kujunemist³³⁰.

See uus seaduse seisukoht juhtis RFH-i tegeluse määravalt teleoloogilisele tõlgendusteele³³¹. See ei tähenda aga muidugi mitte seda, et sellega oleks antud tõlgendus üldse vabaks, nii et tõlgendaja oleks osutunud õiguse loojaks väljaspool normi sõnas- tuse piire, olgugi et selles tegeluses esineb ka vaba tõlgenduse juhtumeid³³². AO § 9 ja sellele tugineva praksise mõte seisab ikka selles, et seaduse normide tõlgendamisel tuleb jääda seaduse piiridesse, kuid ainult selgitada seaduse mõte kokkukõlas seaduse üldise sihiga. Seaduse siht suundub alati neile avaldustele, mis peaksid olema seaduse rakendamise väliseks tulemuseks. Seepärast peab tõlgendamisel arvestama kogu aeg seaduse rakendamise para-

³²⁸ Vt. *Trotabas*, Essai, lk. 206 jj.; *Pilon*, Enregistr., I, lk. 22 jj.

³²⁹ *Vrd. Vanoni*, Interpret., lk. 34 jj.

³³⁰ AO § 9: „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.“

³³¹ „Für das Steuerrecht bedeutet der innerliche Wandel der Grund- einstellung, dass an Stelle der Auffassung der Steuer als eines lediglich ein- seitig obrigkeitlich auferlegten, widerwillig getragenen Opfers der Gedanke einer allgemeinen, gerechten Beitragspflicht zugunsten der Volksgemein- schaft getreten ist. Und es ist schon tief innerlich begründet, wenn damit für die Gesetzesauslegung an Stelle des Buchstabens, der strickt und ego- istisch (nach beiden Seiten) auszulegen ist, der Gedanke eines sinnvoll nach dem Zwecke des Gesetzes zu verwirklichenden Rechtsordnung, die teleo- logische Auslegung im besten Sinne, getreten ist.“ *Lion*, Viertelj. I, 1, lk. 148.

³³² „Gleichwohl ist nicht zu verkennen, dass die freie Auslegung durch den Reichsfinanzhof ausserordentlich weit geht.“ *Lion*, Viertelj. I, 1, lk. 179.

tamatuid tulemusi. Et need tulemused on mõjustatud mitmesuunaliselt muutuvaist majanduslikest avaldisist, siis peab nende hindamisel võtma arvesse loomulikult ka viimaseid asjaolusid. Tõlgendamisel selgitatud normi mõte võib ilmnedagi nii mitmesuguse lahkuminekuga normi otsesest sõnalisest väljendusest, mis ületab lahkumineku fragmentaarse teleoloogilise, laiendava ja kitsendava tõlgenduse puhul. Võib öelda, et loogiline tõlgendus annab õige sageli üldiselt normisõnastust muutvaid tulemusi³³³. AO § 9 rakendamisel on RFH korduvalt tõlgendanud norme, muutes mitmel viisil nende mõtet normi sõnastusest erinevalt³³⁴. Nii on RFH: 1) tõlgendanud normi otsese sõnastuse vastaselt, 2) laiendavalt, 3) kitsendavalt, 4) arvestades majanduslikke lähtepunkte ja asjaolude faktilist kujunemist, 5) käsitledes menetlussätteid otsustarbekuse nõude kohaselt, 6) hinnates maksustamisnähtuste majanduslikku tähendust ning hoidudes vormilikkusest, 7) muutes maksundusõiguse normes kasustatavaid, teistelt õigusaladelt pärit õiguslikke mõisteid vastavalt maksundusõiguse sihtide nõuetele, 8) täites tühikuid seaduse mõtte ja sihi kohaselt³³⁵.

Maksundusõiguslik teooria on üldiselt tunnustanud uut tõlgendussuunda, loobudes vaatest maksundusõiguse tõlgendamisele kui mingile erandnormide tõlgendamisele. Seda tingib meie aja õiguslik olukord. Ajajärgul, kus liberalistlik vaateilm seadis isiku ühiskondliku olemise keskpunktiks, püüti kindlustada isikule ka primaat ühiskonna suhtes. Isikule püüti kindlustada majanduslik teotsemisvabadus ja takistamata kasuteenimise võimalus. Majandushüvede kitsendamatu valdus üksikisiku poolt ja tema majandusliku teotsemise takistamatu vabadus loeti ühiskondlike organite valdus- ja teotsemisõiguste vastu ainutähtsaks ning normid, mis kindlustasid isiku see-

³³³ „Der Richter ändert die zuvor festgestellte Aussage des Gesetzes ab, indem er auf Grund der Zweckerörterung erklärt, das Gesetz habe etwas anderes sagen wollen, als es wirklich gesagt habe, und es müsse daher das, was es habe sagen wollen, an die Stelle des wirklich Gesagten treten. Die Fassungänderung kann nach altgewohnter Unterscheidung einengend, ausdehnend oder sonst verändernd sein; sie kann daher zumal im Steuerrecht zugunsten oder zuungunsten des Fiskus oder des Steuerpflichtigen aus-schlagen.“ Lion, Viertelj. I, 1, lk. 155.

³³⁴ „Der Reichsfinanzhof hat von der Methode einer fassungsändernden Interpretation mehrfach Gebrauch gemacht, und zwar auch zur Erweiterung der Steuerpflicht.“ Lion, Viertelj. I, 1, lk. 155.

³³⁵ Vt. Becker, AO, lk. 44 jj.

suguseid õigusi, loeti üldiseks vääramatuks õiguseks, millele pidi alluma ka riik oma teotsemisel. Maksundusõigus, mis osutub loomulikult takistuseks ja kitsenduseks isikule tema majanduslikus teotsemises, võis selle vaate kohaselt osutada ainult erandlikuks hädaõiguseks, mis oli kannatata vaid paratamatuse surve³³⁶. See isikuprimaadi veendumus on praegusel ajal aga vaibumas koos liberalistliku vaateilmaga. Mitte ainult sotsialistlikus ja fašistlikus, vaid ka demokraatlikus vaateilmas on tähenduse primaat kandunud isikult ühiskonnale. Ühiskondlik olemus on arvatud isiku olemise ja majandusliku teotsemise paratamatuks eelduseks. Isiku hüveolu sõltub ühiskonna hüveolust. Seepärast peab ühiskonna hüveolu leidma kindlustamist esmajärguliselt. Ühiskonna hüveolu kindlustamise teostamine eeldab ühiskonna organisatsiooniliste ühikute vajalikku varustamist majanduslike hüvedega. Kujunenud tingimustes annavad maksud selleks otstarbeks ülekaalulise protsendi, üksikutes riikides isegi üle 90%. Neis tingimustes evivad maksukorraldused ühiskondliku hüveolu kindlustamises olulist tähendust. Maksuseadused moodustavad ühevõrdsest muude õiguslike korralduste kõrval ühiskondliku korra paratamatud alused ega kujunda midagi erandlikku. Seda on arvestanud ka maksundusõigus uute tõlgenduspõhimõtete kujundamisel.

§ 13. Tõlgendus Eesti riigi-maksudusõiguslikus praksises.

Eesti maksuseadustest sisaldab tõlgendusreegleid ainult Tolliseadustik. Seal loeme § 216: „Tollinõukogu otsused peavad olema kindlakujulised; iseäranis tollitariifi küsimustes on tollinõukogu kohustatud põhimõtteks võtma (kui tariifis erimärkusi selles asjas ei ole), et kaubad, mis oma omaduste tõttu otsekohe tariifi paragrahvide ja punktide alla ei kuulu ehk temas sugugi ei ole äratähendatud, lähemate paragrahvide ja punktide alla mahutatakse, tariifi mõtte kohaselt.“ Ei saa salata, et see seisukoht on tingitud Tolliseadustiku konstruktsiooni paratamatusest, kuid see asjaolu

³³⁶ „La liberté des biens et des personnes vis-à-vis l'Etat est le droit commun, et l'impôt, en conséquence, a un caractère dérogatoire.“ W a h l, *Traité*, lk. 80.

ei vähenda selle sätte tähendust tõlgendusreeglina. Viimasena evib ta selgelt teleoloogilist kallakut, mis kokkukõlas eespool-kirjeldatud lähtepunktidega ja lubab võrdselt sellega, nagu Saksa AO, täita tühikuid, eriti tariifiseaduse alal, viimase mõtte ja sihi kohaselt.

Teised Eesti maksuseadused ei sisalda tõlgendusreegleid.

Seaduste tõlgendamine toimub seetõttu iseseisvalt seaduste rakendajate poolt praksises süvenenud põhimõtete kohaselt. Need põhimõtted selguvad eriti Riigikohtu tegelusest. Võttes vaatlusele viimase tegeluse, võime konstateerida selles huvitavaid arenemisjooni, mis suunduvad vormiliselt tõlgendusviisilt teleoloogilisele tõlgendusviisile.

Riigikohtu tegeluses on terve rida otsuseid, kus ta otseselt avaldab seisukoha maksuseaduste tõlgendamiskihti kohta. Riigikohtu üldkogu seletab 1924. a.: „Maksude ja lõivude kohta käivad seadused ei kannata laiendavat seletamist ja neid ei või kohaldada niisuguste ainete ega juhtumuste kohta, mis nendes otsekohe pole ette nähtud (Vene Senati Üldkogu seletus 1889. a. No. 35), mispärast neid tuleb kohaldada ja seletada nende kirjatähelise mõtte järgi (Vene Senati Tsiv. Kass. Dep. seletus 1901. a. No. 99).“ Selles seletuses Rkh ei arvesta näiliselt ülaltähendatud Tolliseadustiku tõlgendusreeglit. Tema seletusest järelduvad järgmised seisukohad: 1) maksuseadusi ei saa tõlgendada laiendavalt, 2) maksuseadusi ei saa rakendada asjaolude suhtes, millede subsumeering seaduse normidele pole otseselt ette nähtud, 3) maksuseadusi tuleb tõlgendada nende väljendite otsese sõnastuse järgi.

Seisukoht, et maksuseadusi ei saa tõlgendada laiendavalt, ei ole seletuse põhjal küllalt selge. Laiendav tõlgendus võib maksuseaduste alal toimuda mitmesuunaliselt. See võib toimuda maksukohuslase kohustuste suurendamise kui ka vähendamise suunas, ning samuti ka riigi õiguste vähendamise ja suurendamise suunas. Teiste sõnadega, laiendav tõlgendus võib toimuda kas maksukohuslase kahjuks või kasuks ning samuti kas riigi kahjuks või kasuks. Ülaltoodud seletusest ei selgu otseselt, kas see keelab laiendava tõlgenduse igas suunas või ainult seevõrra, kuivõrra see suunduks maksukohuslase kahjuks. Üldiselt aga paistab nii sellest seletusest kui ka hilisematest administratiivosakonna otsustest, mis samuti räägivad maksuseaduste laiendava tõlgenduse keelust³³⁷,

³³⁷ Vt. Rkh AdmO 1925 — toim. nr. 649.

et see keeld on Riigikohtu praksises mõeldud igas suunas, nagu seda tunnustas ka VSen TsivDep³³⁸, millele tugineb omas seletuses ka Rkh. Kuid laiendava tõlgendamise keeld ei tähenda aga veel kitsendava tõlgendamise käsku. Laiendav ja kitsendav tõlgendus ei ole vastastikku säärases sõltumuses, et laiendava tõlgenduse keeld tingiks ühtlasi kitsendava tõlgenduse kasutamise, kuigi überpöörduvalt kitsendava tõlgenduse käsk tingiks otseselt laiendava tõlgenduse keelu. Esimesel puhul seisab aga mõlema tõlgendusviisi vahel piir, mis väljendatud ka seletuses, nimelt, et maksuseadusi tuleb tõlgendada nende väljendite otsese sõnastuse järgi. See viimane seisukoht tähendab, et maksuseaduste tõlgendusel tuleb toimida vormilise tõlgendusviisi piirides. Sisult tähendab laiendava tõlgenduse keeld käesoleval puhul täpsalt sama, sest see keeld on oluline moment vormilise tõlgenduse tunnustes. Laiendav tõlgendus on oluline eelnähtus teleoloogilisele tõlgendusele. Siin tõlgendus seaduse sihi kohaselt võib tõeliselt haarata normi rakendamisel kaugemale kui seda saab järeldada otseselt seaduse sõnalisest väljendusest. Ka viimane seisukoht, mille järgi maksuseadusi ei saa rakendada asjaolude suhtes, millede subsumeering pole otseselt ette nähtud, on samuti lüli nõuetest, mis juhivad maksuseaduste tõlgenduse vormilise tõlgendusviisi juurde. Sellepärast võime järeldada kokkuvõttes, et ülaltoodud seletus seab maksuseaduste tõlgenduse vormilise tõlgendusviisi alusele.

Tõuseb küsimus, missugustel motiividel on Rkh asunud neis seletustes kirjeldatud seisukohale. Seda võiks selgitada TsivO otsuses 1927. a. väljendatud motiiv, mis lausub: „Kõik maksuseadused on eriseadused ning kui niisugused ei kannata laiendavat tõlgendamist, vaid tuleb kohaldada nende sõna-sõnalise mõtte järgi³³⁹.“ Kuigi TsivO otsused ei evi maksuseaduste tõlgendamisepraksise kujunemisel kuigi suurt tähendust, sest siia kuuluvad otsustamisele ainult kaebused väheste maksude alal (peamiselt pärandusmaksu asjad ja üksikud asjad tempelmaksu alalt), evib see otsus siiski tähendust selle tõttu, et side selle osakonna tõlgenduse ja üldkogu seletuse vahel on silmanähtav. Sellele väljendusele ei saa anda muud tähendust, kui et Rkh peab maksundusõigust mingiks erandõiguseks üldise — tsiviilõiguse kõrval, nagu

³³⁸ „Maksude seadused ei kuulu tõlgendamisele ei maksukohuslaste kahjuks ega kasuks.“ VSen TsivDep 1910 — nr. 111.

³³⁹ Rkh TsivO 1927 — toim. nr. 246.

tunnustab liberalistlik teooria. Säärasele seisukohale oli tõepoolest mõningaid aluseid varem, ajajärgul, mil liberalistlik teooria mõjustas veel maksundusõiguse ehitust. Maksundusõiguslikud normid olid siis välja kujunenud; siia kuulusid peamiselt ainult normid, mis vaid katkendiliselt määrasid maksuolmastiku, maksustamisaluse ja maksumäära. Et maksuolmastikuks osutus tavaliselt mingi õiguslik asjaolu tsiviilõiguse valdkonnast või selle lähikonnast, siis selle selgitamisel ei piisanud üksnes maksuseaduse määratlustest, vaid tuli võtta appi tsiviilõiguse normid. Maksundusõigus oli siis tõepoolest kuidagi eriliselt seotud tsiviilõigusega ning võis oma tehnilise olukorra poolest viia mõttele, et ta moodustab mingi erandi tsiviilõiguse kõrval. Nüüd aga, mil maksundusõigus on kujunenud iseseisvaks ja sõltumatuks oma seadustechnilise ehituse poolest, nagu näidatud eespool, ei ole ülaltähendatud tõlgendusviis sellel põhjendusel õigustatav.

Kokkukõlas eeltoodud seisukohaga on Rkh (nii TsivO kui ka AdmO) jäänud omas tegeluses väga sageli vormilise tõlgenduse juurde. Kuid see seisukoht pole aga siiski kujunenud ainsaks Rkh tegeluses. Rkh on niisama sageli asunud ka teisele seisukohale, arendades tegelikult teleoloogilist tõlgendusviisi mitte ainult selle fragmentides, vaid koguni üldulatuslikult. Ei ole mõtet võtta vaatlusele kõiki tõlgendusjuhtumeid, mis kannavad teleoloogilise tõlgenduse ilmet. On küllalt, kui võtame ainult üksikuid reljeefsemaid neist. Võiksime tuua järgmisi näiteid.

TMS § 21 märk. 3 järgi loetakse Eesti Vabariigi välisesinduste liikmete ja ametnikkude, samuti ka Eesti Vabariigi lipu all sõitvate laevade juhatajate ja meeskonna tulumaksu alla käivaks palgaks siseriigi vastava ametiastme järgi makstav palk ühes elukalliduslisadega, mille puhul vastavad astmed määrab Vabariigi Valitsus. Vormilisel tõlgendusel, eriti arvestades laiendava tõlgenduse keeldu, ei saaks tähendatud märkusele subsumeerida asjaolusid, mis otseselt ei ole tähendatud seaduse sõnastuses. Sel korral alluvad märkus 3 soodustusele ainult: 1) välisesinduste liikmed ja ametnikud, 2) Eesti lipu all sõitvate laevade juhid ja meeskonnad. Keda lugeda esimese punkti alla kuuluvateks, selgitavad vastavad koosseisu seadused ja määrused koos valitsemist korraldavate seadustega. Praegukehtivate organisatsiooniliste eelduste kohaselt kuuluvad siia Välisministeeriumi koosseisude järgi välis teenistuses seisvad ametisikud ja teenijad, kes saavad palka ja

tasu riigikassast. Punkt 2 alla kuuluvaid isikuid selgitavad laevanduskorraldusi määravad seadused ja määrused. Viimaste kohaselt kuuluvad siia laevaliiklemise korraldamiseks vajalikud juhtkonnad ja meeskonnad. Kummagi grupi alla seaduse sõnalise väljenduse järgi ei kuulu ülikooli teaduslikud stipendiaadid, kes saavad toetust õppimise jätkamiseks riigikassast või ülikooli erisummadest ja kellede õpikohad on välismaal. Kuid vaatamata sellele on Rkh 1929. a. otsustanud tunnistada TMS § 21 märkus 3 tähendatud soodustuste osaliseks ka välismaadel õppivad ülikooli teaduslikud stipendiaadid³⁴⁰. Säärases otsuses ei saanud Rkh tugineda ei seaduse otsesele sõnastusele ega seadusandja tahtele. Seaduse sõnastus ei võimalda jõuda seesugusele tulemusele, nagu näidatud juba eespool, ning seadusandjal ei olnud kujutlustki hiljemini kujunenud teaduslike stipendiaatide instituudist ja nende õpikorrast, nagu selgub seaduse koostamisest jäänud materjalidest ja seaduse koostajate mälestustest. Rkh pole otsinudki sääraseid tugipunkte, mida oleks vaja vormilise tõlgenduse põhjendamiseks. Rkh oma otsuses selles asjas: 1) põhjendab, et välisstipendiaatide suurem maksustamine võrreldes kodumaa stipendiaatidega ei ole õiglane, 2) õiglase olukorra saavutamiseks talitab analoogiliselt § 21 märkus 3 tähendatud juhtumitega, 3) laiendades sellega eeltähendatud märkuse rakenduse ulatust. Ei ole vähematki kahtlust, et meil on tegemist sel puhul teleoloogilise tõlgendamisega. Siin on Rkh selgesti asunud teisele seisukohale kui see, mida toonitatud eespool-kirjeldatud otsustes, millele järgi pidi maksuseaduste tõlgendamine toimuma vaid vormiliselt, seaduse otsese sõnastuse kohaselt.

Teise tüüpilise teleoloogilise tõlgendusjuhtumi moodustab AdmO otsus 26. veebr. 1924³⁴¹. Riigikohus arutas kaebust rahaministri otsuse vastu, millega jäeti tagasi maksmata aktsiisimaks rikkiläinud õlle eest, põhjendusel, et seadus ei määra sääraseks juhtumiks tagasimaksu võimalust. Riigikohus leidis, et rahaminister on käsitanud seadust õieti selle sõna-sõnalise tähenduse kohaselt, lausudes: „Et käesoleval juhtumusel linnased, mille eest aktsiis oli ära makstud, oli õllekeetudeks juba ära tarvitatud, kuna saadud ja rikkiläinud õlu oli kodumaa piirides ära hävitatud, mitte

³⁴⁰ Rkh AdmO 1929 — toim. nr. 291 II; 1930 — nr. 226 II; vt. Valge, 1929, lk. 85.

³⁴¹ Vt. Rkh otsused 1924 — nr. 22, „Õiguse“ väljaanne, lk. 54.

aga maalt välja viidud, siis talitas Rahaminister vastavalt 1921. a. 4. aprilli seaduse § 21 ja 22 grammatikaalsele mõistele, kui ta kaevatud otsusega 28. juunist 1923. a. keeldus ärahävitatud õlle pealt makstud aktsiisi A/S. A. le Coq'ile tagasi maksmast.“

Tuleb oletada, et Rkh toodud väljendises ei saa olla juttu grammatilisest tõlgendamisest. See väljend ei ole päris täppis. Nimet. seaduse §§ 21 ja 22 ei vaja üldse mingit grammatilist tõlgendamist, sest nende sõnastuse otsene tähendus ei ole vähemalgi määral tumestatud keeleliste ja grammatiliste vormide selgusetusega. Neid paragraafe saab käsitleda nende sõnastuse otsese tähenduse kohaselt. Kui sel käsitlusel tekib siiski mingi raskus, siis on see mõeldavalt kõrvaldatav just normi mõistete loogilise analüüsi ja nende süsteemikohase asendi selgitamise teel. Riigikohtul on täiesti õigus, kui ta ütleb: „Kuid seaduse õigeks kohaldamiseks peab seda tõlgendama mitte ainult grammatikaalselt — üksikute määruste sõnalise mõtte järele, vaid ka süstemaatiliselt — seaduse kogu mõistete ja üldisele otstarbele vastavalt.“ Peab õiendama, et tõlgendust ei saa lugeda grammatiliseks, kui seadust mõistetakse tema sõna-sõnalise tähenduse järgi. Süstemaatiline tõlgendus toimub seaduse üksikmõistete tähenduse määramise teel selle mõiste kokkukõlastatud asendi selgitamisega loogiliselt terviklikuks arendatud seadusemõistete süsteemis. Kuid säärane süstemaatiline tõlgendus tuleb kasutamisele vaid siis, kui seaduse mõiste tähendus pole selge. Käesoleval puhul ei vaja asjaolude subsumeering seaduse korraldusile vähemalgi määral seaduse otsesest tähendusest lahkumisevat tõlgendamist. Selge on käesoleval puhul nii normi tähendus kui ka subsumeeritava asjaolu ilme. See on selge ka kõnesoleval juhtumil, nagu selgub Rkh õigustavast väljendusest rahaministri poolt toimunud seaduse käsitluse suhtes.

Küsimus muutub keeruliseks alles selle tõttu, et Rkh ei jää koos rahaministriga peatuma seaduse selge sõna-sõnalise väljenduse juurde, vaid asub seda tõlgendama, kuid mitte grammatiliselt ega ka süstemaatiliselt, vaid — teleoloogiliselt, s. o. vastavalt seaduse üldisele otstarbele, täpsamalt, sihile, nagu ta konstateerib ise ülaltoodud väljendusega. Teleoloogiline tõlgendus selgub varjamatult järgnevas arutelus: „Sellest seisukohast asja arutades tuleb kahtlemata õigeks võtta, et kuigi 1921. a. 4. aprilli seaduse järele nõutakse aktsiis õlle keeduks tarvitatud linnaste eest nende kaalu

järele, siiski on maksuvõtmise aluseks siin mitte linnaste tarvitamine, vaid õlle müügilaskmine kodumaal; aktsiisi nõudmise kaudu võtab riik omale teatava osa sellest kasust, mis saab vabrik õlle müügilaskmisest kodumaal ja ühtlasi reguleerib selle maksustamise teel õlle tarvitamist kodumaal vastavalt rahvamajanduse ja tervishoiu nõuetele; aktsiisi arvutamine ja sissenõudmine linnaste eest on üksnes tehnilisest hõlbust tingitud maksustamiskord, mitte aga selle alus ja lõplik otstarve. Ainult sellest seisukohast on arusaadav ja järjekindel 1921. a. 4. aprilli seaduse määrus aktsiisi tagasimaksamise kohta valmis õlle väljaveo korral maalt (§ 22) ja õlle sisseveokeeld välismaalt (§ 23). Vastavalt sellele, kui valmistatud õlu, sõltumata vabriku juhatuse süüst või ettevaatamatusest, on rikkiläinud ja valitsusvõimude korraldusel ära hävitatud ja kui selle läbi vabrik ei ole sellest müügist kasu saanud ega seda üldse müügil kodumaal lasknud, siis puudub 1921. a. 4. aprilli seaduse kogu mõiste järele igasugune alus aktsiisi võtmiseks niisuguse õlle pealt ja järjekult tuleb juba äratasutud aktsiisi vabrikule tagasi maksta ehk tema heaks arvele kanda samal põhjustel ja alustel, mis tegemata jäänud keetude kohta on selle seaduse § 21-ses otseselt nähtud.“

Siin on Rkh leidnud, et: 1) seaduse sõna-sõnaline tähendus ei võimalda rikkiläinud õlle arvamist aktsiisimaksust vabastamise tingimuste alla, 2) seaduse üldise sihi kohaselt on rikkiläinud õlle vabastamine õiglane, mille tõttu ta: a) tõlgendab laiendavalt seaduse sihi kohaselt seaduse väljendeid ja b) subsumeerib sääraselt laiendatud normi mõttele asjaolud, mis seaduse otsese tähenduse kohaselt sinna ei kuulunud. See on tüüpilisemaid näiteid maksuseaduse teleoloogilisest tõlgendamisest.

Kirjeldatud teleoloogilise tõlgenduse juhtumel on tegu seaduse tõlgendusega, kus seadust rakendati laiendavalt maksu kohustuse huvides. Kuid Rkh tegeluses on ka sääraseid juhtumeid, kus teleoloogiline tõlgendus suundub seaduse rakenduse ulatuse laiendamisele riigi huvides. Toome sellest järgneva näite.

Pärandusmaksu seaduse § 31 p. 5 järgi loetakse kinnisvarade seaduslikuks hinnaks muu seas ka „hinda, mis saadakse kasvata-
mise teel $16\frac{2}{3}$ peale varanduse kasutoovust hindamise järele liikumata varanduste maksu määramisel linnades ja alevites“. See seaduslik hind võetakse aluseks Pärandusmaksu ja Kinnistus-

maksu seaduse § 256 põhjal kinnistusmaksu arvutamisel, kui ta on kõrgem muudest seaduses tähendatud hinnetest. Siin tekib küsimus, mida tuleb mõista varanduse kasutoovuse all hindamise järgi liikumata varanduste maksu määramisel linnades ja alevites. Vormilise tõlgenduse nõuetes tuleks küsimus lahendada seaduse otseste sõnaliste väljendite ehk — nagu Rkh ütleb oma eespoolkirjeldatud otsuses — seaduse kirjatäheliku mõtte kohaselt. Selgitades tähendatud seaduse paragraafi keelelisi väljendeid eeltähendatud seisukohalt, võiksime tulla järgmistele tulemustele. 1920. a., mil eestikeelne õiguslik terminoloogia oli välja kujunemata, tõlgiti venekeelseid termineid eesti keelde mitte sõnade sisulise mõiste, vaid nende otsese vormilise kuju järgi. Nii tõlgiti termin „nedvižimoje imuštšestvo“ eesti keelde sõnadega „liikumata varandus“, termin „dvižimoje imuštšestvo“ sõnadega „liikuv varandus“. Termin „dohodnost“ tõlgiti sõnaga „kasutoovus“. Praegused terminid „kinnisvara, vallasvara, tulukus“ tekkisid palju hilisematel aastatel. Kui tahame mõista, missugusest kasutoovusest räägitakse 1920. a. seadustes, siis peame otsima aluseid, kust säärane termin on võetud. Sõna „kasutoovus“ („dohodnost“) leiame mitmes Vene maksuseaduses, muude seas Vene riigi kinnisvaramaksu seaduses, linnade kinnisvaramaksu käsitlevates seadusnormides ja alevite kinnisvaramaksu käsitlevates seadusnormides³⁴². Selle termini järgi ei ole seepärast võimalik selgitada lähemalt, missugusest kasutoovusest on jutt Pärandusmaksu seaduses. Seepärast peame vaatlema teist väljendit „liikumata varanduse maks“. Kõigepealt peame eeldama, et 1920. a. maksuseaduste koostamisel valitsenud Vene seaduste šabloonilikkuse ja kasuistliku mõtteilma jälgimise kohaselt ei mõeldud eelmise sõnastuse all mingit klassifikatsioonilist liigimõistet, vaid mingit kehtiva maksu otsust nime-
tust. 1920. a. kehtivate Vene seaduste järgi kandis säärast nime-
tust aga ainult üks maks — linnades ja alevites võetav riigi kinnis-
varamaks, mida vene keeles nimetati „nalog s nedvižimõh imu-
štšestv v gorodah i posadah“ ja mida tõlgiti sel ajal eesti keelde
sõnade otsese vormilise kuju järgi „liikumata varanduste maks
linnades ja alevites“. Muud säärase nimetusega maksu linnades
ja alevites kehtivate Vene seaduste järgi 1920. a. ei olnud. Linnad

³⁴² Vt. Vene Otsemaksude sead., VSK V k. 1914. a. red., §§ 125—131; Linnade sisset., väljam., eelarvete ja aruannete seadus, VSKK — 1917, art. 2010, §§ 4—28; Alevisead., VSKK — 1917, art. 1082, §§ 110—122.

võtsid küll kinnisvaramaksu, kuid seda nimetati „kinnisvarade hindamismaksuks“ („otsenotšnõi zbor s nedvižimõh imuštšestv“). Sama nimetust kandis ka alevivalitsuste heaks võetav kinnisvarade maks. Ei ole mingit alust eeldamiseks, et 1920. a. pärandusmaks seaduses oleks mõelnud ka neid makse. Pealegi Pärandusmaksu seaduse saamisloo asjas on võimalik selgitada ametikohtades olevate materjalide varal, et Pärandusm. seaduse § 31 p. 5 eeskujuks oli vastav norm Vene 1914. a. 4. oktoobri seadusest, mis avaldatud VSKK nr. 308 art. 2870 all ja mis selgesti viitas ülaltähendatud 1920. a. riigi heaks võetavale maksule. Kuid tavaliste keelelühenduste huvides jäeti teadlikult välja sõna „riigi“ eeldusel, et ülejäänud maksu nimetus niikuinii evib spetsiifilist kindlat tähendust. Seesugune lühendus on teostunud ka muude riigimaksude nimetuste tõlkimisel mitte ainult käibeväljendustes, vaid ka ametlikes dokumentides ja isegi seadusandlikes aktetes. Ärimaksuseadus ja ärimaks on muutunud päris ametlikeks nimetusiks, olgugi et venekeelseis algallikais leiame nimetused — Riigi ärimaksu seadus, riigi ärimaks jne.³⁴³ Ka muude maksude nimetustes ei kujunenud meil juba algusest peale õigustusadressaatide tähendamist, nagu see oli tavaline Vene seadustes. Nii näiteks tarvitati meil liikumata varanduste maks maal, tulumaks jne., olgugi et vene eeskujud kandsid nende nimetuste juures lisaväljendit „riigi“. Täpsalt samadel põhjustel jäi ära ka sõna „riigi“ Pärandusm. sead. § 31 p. 5. Seejuures tuleb võtta veel arvesse, et 1920. aastal oli selleaegsete rahaväärtussuhete tingimustes Liikumata varanduse maksu seaduse §§ 125—131 põhjal 1914. a. hinnatud tulukus (kasutoovus) veel mõeldav alus pärandus- ja kinnistumaksu määramiseks.

Peale kõige on seadustehnikas üldiseks paratamatuks eelduseks, et õiguslikud mõisted ja terminid on eelistatud käibemõistetele. Ainult sel teel on võimalik saavutada õiguslikkude korraldite täpsust ja süsteemilikkust. Sellele eeldusele tugineb ka varjatud viidete süsteem seadustes, mida selgitasime eespool. Seadus ei saa kunagi kasustada samal otstarbel käibemõisteid, sest nende täpsaks sisustamiseks pole leida mingit alust. Juhtu-

³⁴³ Vt. RT 1923, 44, I, 66; RT 1927, 54, I, 57; RT 1928, 44, 256; RT 1929, 30, 211; RT 1932, 29, 243.

Ainult 1931. a. muutmise seaduses RT 1931, 90, 671 on kasustatud täpsat nimetust.

meil, kus on seaduses vajalik kasustada käibemõisteid, tuleb need ka otsesemalt selgitada või defineerida. PMS § 31 p. 5. liikumata varanduse mõiste evib viite tähendust ega ole käibemõiste kujuga. Umbes neist seisukohast on lähtunud kõik vaidlused maksuasutiste seisukohtade vastu, millede järgi taheti tunnistada PMS § 31 p. 5 nimetuse „liikumata varanduse maks linnades ja alevites“ all nii riigi kui ka omavalitsuste kasuks võetavaid kinnisvaramakse. Maksuasutised ei lähtunud omas tegeluses sugugi seaduse otsest tõlgendusest, vaid sihist, et üksikuil juhtumel, kui muid riigi maksustamishuvides vastuvõetavaid hindeid ei ole, eriti kui ei saa kasustada § 31 p. 1, oleks võimalik kasustada ajanõuetele vastavaid hindeid, mis toimetatud linnades hindamismaksu võtmise otsarbel. Viimase võimaluseta oleks maksustamine muutunud täiesti mõttetuks neil juhtumel, kus aktis tähendatud hinne on sihilikult madal, p. 2 tähendatud hind õige vana ja seetõttu kasustamiskõlbmatu, pp. 3 ja 4 tähendatud hindad aga puuduvad.

Küsimus tõusis üles maksuasutistes otseselt seetõttu, et üksikud linnavalitsused 1928.—29. a. ümber läksid üle hindamismaksu võtmiselt kinnisvarade väärtuse alusel selle maksu võtmisele kinnisvarade tulukuse alusel, mis asetaski maksuasutised eelkirjeldatud paratamatuse ette. Maksuasutis jälgis sel puhul seaduse üldist sihti — maksustada ajakohaste hindamiste alusel kinnisvarade üleminekut. Muu seas oli see motiiv toodud ka maksuasutiste seletustes ning osutus sisult ainsaks veenvaks motiiviks. Kaebajate motiivide tagasitõrjumiseks oli maksuasutiste seletustes esitatud ka muid motiive, kuid nendegi otsene taotlus ühtus selgesti eeltähendatud motiivi taotlusega. Riigikohus, lahendades vastavaid kaebusi, asus maksuasutiste seisukohale. Riigikohtu motiivid on näiliselt küll kokkukõlas vormilise tõlgenduse nõuetega, kuid sisult ületavad aga kaugelt vormilise tõlgenduse. Maksuseaduste vormilise tõlgenduse olemuslikuks nõudeks on see, et ta ei tohi osutada kunagi laiendavaks, eriti mitte riigi huvides, nagu selgitatud eespool. Kui vormiline tõlgendamine on võimalik mitmesuguselt, siis tuleb aktsepteerida see, mis vastab eelkirjeldatud nõudele.

Käesoleval juhtumil vastab sellele nõudele kaebajate tõlgendus, mis peale muu on tõestatud seaduse saabumislooga asjaoludega ja seetõttu eelistatavam vormilise tõlgenduse seisukohalt. Riigikohtu tõlgendus taotleb **sisult** ajakohase maksustamise nõudeid,

jälgib sellega seaduse sõnastuse kohastamist sellele sihile. Sel puhul on meil aga tegemist teleoloogilise tõlgendusviisiga ning seejuures laiendavalt riigi huvide suunas.

Teleoloogilist tõlgendamist sama tulemusega ilmestab selgesti veel otsus, mis väljendatud Rkh AdmO toim. nr. 706 II — 1932. a. Siin on Rkh tõlgendanud mitte vormiliselt, vaid teleoloogiliselt Maksupeakomitee otsustamise õiguse ulatust temale esitatud kaebuste arutamise puhul. Rkh motiivide kohaselt ei otsusta Peakomitee maksustamisasja ainult kaebuse piirides, mida võiks järeldada süstemaatilistel kaalutlustel seaduse vormilise tõlgendamise juhul. Rkh peab võimalikuks, et Peakomitee kontrolliks maksustamisotsust kogu selle ulatuses ja tühistaks otsuse ka järelevalve korras, kui ta leiab, et maksustamine ei ole kokkukõlas olevate andmetega ja seaduste sätetega. Seesugust korda peab Rkh vajalikuks ainult selleks, et võimaldada Maksudevalitsuse direktoril teostada tema peale pandud maksustamise järelevalve kohustust. Lähtudes sellest otstarbekuse nõudest, asetab Rkh kaalutluste raskuspunkti §§ 89 ja 90 väljendusele, et tõendite kogumisel Peakomitee ei ole piiratud asjaosaliste poolt esitatud tõenditega ja andmetega ning et Peakomitee otsustab kaebuse kõigi olevate andmete põhjal. Need väljendid ei lase aga sugugi otsustada Peakomitee otsustamise ulatuse, vaid ainult otsustamise viisi üle. Süstemaatilisel kaalutlusel, lähtudes kaebusi käsitlevate paragraafide üldisest konstruktsioonist, võttes arvesse eriti § 75 viimast lõiget ning pidades silmas § 69 esimest lõiget, §§ 98—107 ja seaduse seletuskirja, ei saa kuidagi tulla samale otsusele. Võib ainult jõuda otsusele, et Peakomitee võib iseseisvalt koguda tõendeid ja andmeid kaebuses esitatud asjaolude kohta ning kaebuses esitatud õigusliku vaidluse otsustada kõigi selle asja kohta olevate (s. o. asjaosaliste poolt esitatud kui ka Peakomitee enda poolt kogutud) andmete põhjal.

Riigikohtu üldise tõlgendussuuna selgitamiseks piisab esitatud näidetest. Analüüsides Riigikohtu otsuseid, võiks neid näiteid tuua veel palju. Kuid on selletagi selge juba esitatu põhjal, et Rkh ei ole jäänud maksuseaduste tõlgendamisel üksnes vormilise tõlgendusviisi juurde, vaid on sageli haaranud ka teleoloogilise tõlgenduse järele, et rakendada seadust õiglaselt ning tema mõtte kohaselt.

Nagu näidatud juba eespool, viib vormilise tõlgendusviisi

kasustamine õiguslikku formalismi, mis pidurdab õiguslikku arengut ja võib tingida äärmiselt ülekohtusi nähtusi maksustamisel, olgu maksukohuslase, olgu riigi kahjuks. Kuid ka riigi kahjuks otsustatud ebaõiglus langeb lõppeks ikkagi koormaks maksukohuslastele, sest ühtede maksust põikumise tagajärjeks osutub nende maksukoormuse tõus, kellel ei õnnestu maksust põikuda. Üsni-
kud uurimused näitavad, et maksukoormus riikides, kui ei teostataks maksust põikumisi ja maksuvarjamisi, võiks olla palju väiksem kui ta on praegustes tingimustes ³⁴⁴. Loomulikult ei saa seda lubada maksuseaduste rakendamisel ka meil ning Rkh oma tõlgendussuunaga on teinud kõik tarviliku sellest hoidumiseks.

Muidugi pole maksundusõiguslike normide tõlgendussuund rajatud meil sihikindlalt teleoloogilisele baasile. Vormiliselt pole isegi tunnustatud seda tegelikult nii laialt jälgitavat tõlgendussuunda ega ole võetud tema suhtes seisukohta. Seetõttu ei leia teleoloogiline tõlgendus sihikindlat kasustamist kõikidel vajalikkudel juhtumitel. Sageli jäädakse vormilise tõlgenduse juurde just neil juhtumel, kus teleoloogiline tõlgendus on otse sundivaks paratamatuseks ja kus välismaadel on kindlasti asunud sellele seisukohale.

Niisugune on olukord näit. nn. illegaalsel teel hangitud tulude või kasu maksustamise küsimuses. Riigikohus on paljudel üksikujuhtumel otsustanud, et illegaalsel teel hangitud tulud ei kuulu maksustamisele ³⁴⁵. Välismaa praksis seevastu liigub teises suunas. Prantsusmaal, kus vormiline tõlgendus on ametlikult tunnustatud nagu meilgi ja kus teleoloogiline tõlgendus on samuti tunginud esile vaid paratamatuse sunnil tahtelise suunamiseta, on illegaalsel teel hangitud tulude või kasu maksustamine leidnud tunnustamist teleoloogilise tõlgendamise kaudu ³⁴⁶. Saksamaal, kus teleoloogiline tõlgendus on AO § 9 sätte kohaselt tunnustatud ametlikult, on see tõlgendus tunnistanud maksustamisele kuuluvaks ka illegaalsel teel hangitud tulud või kasu või illegaalsed käibed

³⁴⁴ Vt. Vaabel, Parteiõigused, ja seal näidatud literatuur.

³⁴⁵ Näit. „Seadusevastasest tegevusest saadud kasu (nagu viinapõletamine ja viinaga hangeldamine) ei või üldse maksustamise aluseks olla“ (Rkh AdmO 1923 — toim. nr. 112 II); „Tulu piirituse ekspordist käib tulumaksu alla, kuna piirituse eksport ei ole Eestis keelatud“ (Rkh AdmO 1923 — toim. nr. 217 II); vt. Enno — Klement, Tulum. s., lk. 9.

³⁴⁶ Vt. Trotabas, Essai, lk. 217.

peaaegu reservatsioonideta³⁴⁷. Selle seisukoha saavutamiseks lähtutakse seaduse majandusliku tähenduse hinnangust, mis dikteeritud seaduse sihi jälgimisest. Juhtumil, kui saadakse tulu või kasu illegaalsel teel ja see osutab sisult sama majanduslikku toimet, nagu legaalsel teel hangitud tulu või kasu, siis ei ole vähe- matki alust esimest asetada maksustamise suhtes soodsamasse seisukorda võrreldes teisega³⁴⁸.

Sama seisukorra tõttu pole meie praksis selgitanud ka teleoloogilise tõlgenduse kasutamise täpsaid piire. Teoreetilise vaate kohaselt evib teleoloogiline tõlgendusviis muutuvate osiste korval veel ka kindlat ning muutmata normatiivset elementi, mille moodustab tõlgendatavas normistikus tähistatud sihimoiste. Normistiku sihimoment on selleks kategooriaks, mis ise ei allu teleoloogilisele tõlgendusele. Viimase sisu ja ulatuse selgitamine nouab vormilist käsitelu, sest ainult sel teel saavutame teleoloogiuises tõlgendamisviisis vajaliku konstantse normatiivse pidepunkti, mis võimaldab tõkestada vaba õiguseloomingut normirakendaja poolt ja sunnib jääma normi rakendamisel seaduse piiridesse.

Ainult neil juhtumel, kus sihimõiste on kehtivas normistikus tähistatud ebakindlalt või tema määrang on jäetud normirakendaja hoolde, võib teleoloogiline käsitlus mõjustada sihimõiste täpsustamist. Kuid selgi puhul võib säärane täpsustus teostuda ainult kokkukõlas mingi kõrgema, s. o. abstraktsema sihimõistega, mis tähistatud normistiku süsteemis.

Sellest võime järeldada, et teoreetilisest vaatekohast algab teleoloogilise tõlgenduse rakendusväli normi sisu määramisel alles väljaspool normi sihi määrangut. Teleoloogilise tõlgenduse kasutamise ulatuse neis teoreetiliselt näidatud piirides peaks täpsalt selgitama praksis.

³⁴⁷ „Eine Schlussfolgerung aus dieser Auffassung ist auch, dass verbotene oder unsittliche Rechtsgeschäfte, die nach §§ 134, 138 BGB nichtig sind, steuerrechtlich als gültig behandelt werden können.“ B ü h l e r, Lehrb., lk. 111.

³⁴⁸ „Entscheidend war die Überlegung, dass in der jetzigen Zeit, wo der ehrliche Erwerb in schärfster, manchmal volkswirtschaftlich schädlichster Weise steuerlich herangezogen wird, der Unehrlliche nicht noch steuerlich privilegiert werden darf. Die Gefahr, dass aus dieser Handhabung des Steuerrechts mit der Zeit so etwas, wie eine Legalisierung solcher Geschäfte abgeleitet werden könnte, ist ja nicht zu verkennen, war aber als das kleinere Übel in Kauf zu nehmen.“ B ü h l e r, Lehrb., lk. 112.

Tõlgendusküsimuste vaatluse lõpetamiseks oleks veel vajalik selgitada, missugused organid toimetavad normitõlgendust ja mis viisil väljenduvad tõlgendused. See selgitus on väga tähtis praktilisest seisukohast, sest ta mõjub normide rakenduskompetentsi piiritlemisele.

Seaduse rakendamine on võimalik ikka ainult juhtumil, kui seaduse sisu ja seaduse korraldusega määratud faktilised asjaolud on selgitatud. See selgitus toimub aga selle intellektuaalse mõtteprotsessi abil, mida nimetasime tõlgenduseks.

Et normide rakendust kogu ulatuses saadab tõlgendus, sest ükski norm pole selge iseendast, tõlgenduseta, siis võib öelda üldiselt, et iga organ, kelle kompetentsi kuulub maksundusõiguslike normide rakendus, teostab ka nende normide tõlgendamist.

Säärasteks organiteks võivad olla meie õiguse seisukohalt ühelt poolt maksuinspektor ja tema juurde kuuluvad komisjonid, Maksudevalitsuse direktor ja majandusminister ning teiselt poolt Maksu- ja Tollipeakomitee ja Riigikohus. Ei ole sugugi vaieldav, et need organid toimetavad normide tõlgendusi. Küsitavaks jääb vaid see, missugustel juhtumitel nad teevad seda ja missugust õiguslikku toimet evib nende tõlgendus.

Tähenduselt esikohta evib tõlgendusorganina Riigikohus. Rkh tõlgendab seadusi temale esitatud kaebuste puhul ja kaebuse piirides esile tõstetud õigusliku vaidluse ulatuses. Vormiliselt lahendab Rkh oma otsusega õigusliku vaidluse. See otsus evib õigusjõudu sisult ja vormilt selleks vaidlusjuhtumiks. Seaduse tõlgendus toimub siin otsuse motiivides, mis samuti on mõeldud kehtivana ainult selleks juhtumiks. Tegelikult on olukord aga siiski säärane, et Riigikohtu otsuste motiivides esitatud seaduste tõlgendused evivad tähendust ka väljaspool otsustamisele kuuluvat juhtumit. Õiguselu stabiilsuse nõuetes on paratamatu, et Rkh oma tõlgendustes, mis järgnevad maksundusõiguslike normide rakendamistele üksikjuhtumitel, oleks järjekindel. Nii ongi Rkh tegelikult talitanud. Võttes kord seisukoha mõningate õigusnormide tõlgendamisel, peab Rkh sellest pidevalt kinni kõikidel järgnevatel juhtumitel. Erandlikel puhkudel võib tekkida vajadus teissuguse seisukoha võtmiseks uutel kaalutlustel, kuid siis toimub see nii, et uus seisukoht evib pidevat tähendust edaspidiseks. See ei riku põrmugi üldist reeglit Riigikohtu tõlgenduste järjekindlusest. Säärases olukorras on nii ametiasutistel kui ka maksukohus-

lastel selge, et igal uuel juhtumil Rkh suurima tõenäosusega jääb endise tõlgenduse juurde. See osutub küllaldaseks motiiviks, mis teeb Riigikohtu kord toimunud tõlgenduse ametkondadele siduvaks kõigiks muudeks tõlgendusjuhtumiteks. Et Riigikohtu seisukoht ei võimalda enam vaidlusi, siis evib tema tõlgendus olulist tähendust maksuseaduste sisustamisel ja sellega ka maksuseaduste rakendussüsteemi kujundamisel.

Riigikohtu tegeluse kõrval tuleb esile maksuseaduste tõlgendus Maksu- ning Tollipeakomitee tegevuses. Ka neil juhtumel avaldub tõlgendus otsuste motiivides. Nende asutiste tõlgendus on koordineeritud ülaltoodud motiividel peaaegu eranditult Riigikohtu tõlgendusega. Säärastel juhtumitel ei evi nende asutiste tõlgendus muidugi mitte iseseisvat tähendust. Kuid tuleb võtta arvesse, et nende asutiste tegeluse ring on laiem sellest, mis instantside järjekorras jõuab üksikjuhtumitel Riigikohtuni. Juhtumite seas, mis ei satu Riigikohtu otsustamisele, on palju ka niisuguseid, kus seadust tõlgendab esmakordselt otsustav asutis. Neil puhkudel evib nende asutiste tõlgendus loomulikult suurt tähendust maksuseaduste rakendussüsteemi kujundamisel. Et nende asutiste suhtes samuti kehtib järjekindluse nõue, siis annab see ka nende tõlgendustele normatiivse värvingu.

Kuid suuremat tähtsust evivad maksuasutisi juhtivate ametikohtade tõlgendused. Säärasteks ametikohtadeks osutuvad majandusministri ja Maksudevalitsuse direktori ametikoht. MKS § 1 järgi toimub maksustamine Maksudevalitsuse direktori juhtimisel, korraldusel ja järelevalvel. Selles sättes määratud ülesanne eeldab paratamatult vajadust juhiste andmiseks maksuametkondadele, mis üldise allumuse eeldusel on viimastele täitmiseks kohuslikud, kuivõrra need juhised ei ületa direktorile seaduse järgi kuuluvat kompetentsi.

MAS §§ 156 ja 157 järgi kuulub majandusministrile seaduste täitmise järelevalve, õigus sundida alluvaid seadusi täitma, õigus ja kohustus lahendada kõiki seaduste rakendamisel tekkivaid raskusi. Ka see eeldab samuti vajadust anda alluvatele juhiseid seaduste täitmise kohta, mis on kohuslikud samadel alustel nagu direktori juhised. Peale selle kuulub majandusministrile üksikute seaduste vastavate sätete põhjal õigus määruste andmiseks.

Nii määruste kui ka juhiste sisuosiks võivad olla ja ongi ka

tõlgendused. Üksikutel puhkudel leiab see tõlgendus korrigeerimist Riigikohtu tegeluses, kus Rkh ei saa olla nõus tõlgenduse tulemustega. Kuid teiste juhtumite suhtes jääb see tõlgendus siiski kehtima, sest Riigikohtu otsustamisele tuleb ainult väike osake maksustamisasjadest.

Maksuasutiste tõlgenduse kõrval on määrustes ja juhistes toodud tõlgendus oma tähenduse ja siduvuse astenduse poolest eelmisest kõrgemal. Maksuasutised peavad igal puhul arvestama seda ega tohi sellest mööduda. Alluv asutis ei ole õigustatud otsustama, kas ülemusliku asutise tõlgendus on õige. Ainult juhtumil, kui see tõlgendus on ilmselt seadusvastane, peab talitama ka alluv ametnik nii, nagu üldse ebaseaduslike aktide puhul.

Maksuseaduste tõlgendamine määruste ja juhiste teel evib väga olulist tähendust seaduste õige ja ühtlase rakendamise seisukohalt. Minister ja direktor nende juures teotsevate kvalifitseeritud kõrgemate ametnikkude kaastöötamisel on kogenenumad ja asjatundlikumad seaduse sihti ning seaduse üldist õigustoimet täpsamalt ning õigemalt selgitama. Sellega on nad ka kompetentsemad seaduste tõlgendamisel, eriti tingimustel, kus on tegemist teleoloogilise tõlgendusviisi kasustamisega. Seejuures loob tsentraliseeritud tõlgendus üldiselt ühtlased ning pidevad seaduse rakendamise tingimused, kõrvaldades juhuslikkuse, katkendlikkuse ja kokkukõlatuse seaduse sihiga, mis on sage nähtus maksuasutiste tõlgenduspraksises. Sellega kõrvaldatakse ühtlasi ka ebajärjekindlus ja ebaühtlus seaduste rakendamisel, mis osutub paljude üksikasutiste koordineerimata praksise tagajärjeks. Kahjuks pole majandusminister ja Maksudevalitsuse direktor kasustanud täiel määral neid oma õigusi maksuasutiste tõlgenduse koordineerimiseks. Seda tuleb tuleviku jaoks aga tingimata soovitada.

§ 14. Analoogia kasustamine maksundusõiguslike normide rakendamisel.

Analoogia kasustamine põhineb seaduses leiduva tühiku eeldusel. Tühiku leiame seaduses juhtumil, kui seadus küll nõuab mingi õigusküsimuse lahendamist, kuid vähemalgi määral ei anna

selle lahendamiseks aluseid ja suunda ³⁴⁹. Viimatinimetatud tingimused ütlevad seda, et mingi tõlgendustee ei anna võimalusi selgust nõudva küsimuse lahendamiseks. Neil puhkudel peab seaduse rakendaja kasustama analoogilisi mõisteid ja norme teistest seadustest ³⁵⁰.

Analoogia kasustamine lähtub põhimõttest, et seaduse rakendaja peab eelistama seadustes leiduvate normide rakendamist normivabale loomingle. Vormilist seost säärase seaduste vahel, millede vahel seaduse rakendaja ehitab analoogiakonstruktsiooni, loomulikult ei ole. Analoogilise normi rakendamise tingimuseks on selle normi loogiline sobivus tühikulise normistiku sihtidesse. Analoogiline norm peab täpsalt vastama analoogiat nõudva seaduse põhisihile kui ka selle seaduse vastava tühikulise normi erisihidele. Rakendatava analoogilise normi sisuline põhialus on pärit võõrast normist ega ole loodud seaduse rakendaja vabast kujutlusest. Analoogiakonstruktsioon on ainult võõra kehtiva seaduse normi rakendamise eriline alus teise normistiku sisustamisel ³⁵¹.

Analoogia alusel rakendatava normi teisendamise või muundamise suhtes evivad tähendust kõik need tingimused, mis olid esitatud juba viidete rakendamise puhul, kuid isegi veel vabamal kujul, sest analoogiakonstruktsioon ei sisalda säärast sundivat alust võõra normi rakendamiseks, nagu tuleb esile viite, eriti selge viite puhul, mistõttu jäävad vormiliselt avaramaks ka muundamise piirid.

Kuigi võõraste seadusnormide rakendamine analoogia alusel maksundusõiguse süsteemi sisustamisel on võrdlemisi laialdane, peab siiski panema tähele neid erisusi, mida tingivad üksikud maksundusõiguse alad analoogia kasustamisel. Kõigepealt tuleb panna tähele, et analoogia kasustamine esineb kitsalt materiaalse maksundusõiguse alal. Maksukohustus ja kohustuse määr peab järelduma vahetult seadusest ning kõrvalasjaolud ei tohi põhi-

³⁴⁹ Vt. Binder, Phil., lk. 977 jj. ja 983 jj.; Bierling, Juristische Prinzipienlehre, IV, 1911, lk. 382 jj.; Kliimann, Normitehnika, lk. 10 j.; vt. ka Stammer, Theorie, lk. 641 jj.; Somló, Juristische Grundlehre, § 116.

³⁵⁰ Vt. Baumgarten, I, lk. 299 jj.; Griziotti, Studi, lk. 67 jj.; Staudinger, Kommentar zum BGB, lk. 20 jj.

³⁵¹ Vt. Vanoni, Interpret., lk. 272 j.; vrd. Kliimann, Normitehnika, lk. 10 j.

mõtteliselt mõjustada ei maksukohustuse tekkimise piire ega ka kohustuse määra. Kuigi maksukohustuse määritelu maksuseadustes nõuaks normistiku teleoloogilist tõlgendust, võiks viimane ulatuda kaugeimalt siiski ainult järeldusteni seaduse enda süsteemist, mitte aga kohustuste määramiseni võõraste seadusnormide rakendamise läbi ³⁵².

Analoogia ei piirdu ainult seesuguse ulatusega. Kuigi võõra normi kasustamine analoogia puhul toimub võimalikult maksuseaduse sihile kohastatult, satub siiski võõras element maksukohustusvahekorra konstruktsiooni, mis võib teisendada maksuseaduse toimivuse ulatust, sest kohastamise absoluutne täpsus ei ole millegagi kindlustatud.

Maksukohustuse mõjustamine seaduse rakendaja poolt võõraste analoogiliste normide kasustamise läbi osutub seda vähem õigustatuks veel seetõttu, et analoogia kasustamise ilme ei saa olla kõikide juhtumite suhtes täpsalt ühtlane, mistõttu maksukohustuse ulatuse alal võib tulla esile ebaühetaolisus, mis lubamatu meie aja konstitutsioonilise õiguse järgi, kus on kindlustatud ühetaolisus seaduse ees.

Õeldust tuleb järeldada, et võõraste seadusnormide kasustamine analoogia alusel maksundusõiguse süsteemi sisustamisel on lubatud vaid seevõrra, kuivõrra see ei mõjusta maksukohustuse ulatust ja maksumäära. Seega jääb analoogia kasustamise peaväljaks formaalne maksundusõigus, kuna materiaalses maksundusõiguses evib analoogia kasustamine tähendust ainult kõrvaliste mõistete ja nende funktsioonide selgitamise alal. Selles ulatuses leidub analoogia kasustamine aset kõigi maade maksundusõiguslikus praksises. Ka meie maksundusõiguse praksises leidub analoogia sagedat kasustamist, kuid seni ei saa sellest praksisest lugeda mingit kindlat juhtmõtet. Pealegi ei ole analoogia kasustamine siin kindlalt pretseeritud; rakendatakse võõrast seadusnormi selle rakendamise alust näitamata ³⁵³.

³⁵² Vt. Hensel, Zur Dogmatik des Begriffes Steuerumgehung, lk. 230 jj.; teissugust seisukohta vt. Bühler, Lehrb., lk. 52 j., ja Vanoni, Interpret., lk. 274 jj.

³⁵³ Vrd. näit. Rkh AdmO 1932 — toim. nr. 711 II ja 1932 — nr. 824 II, kus kindlasti on tegemist võõraste seadusnormide analoogilise rakendamisega, kuid mida ei saa kuidagi sealt välja lugeda. Samuti on lugu Rkh AdmO 1930 — toim. nr. 223 II, 219 II, 674 II väljenduvate seisukohtadega, kus on ka tegemist võõraste seadusnormide rakendamisega ainuvõimalikult analoogia alusel, kuid mis ei selgu motiividest. Motiivid väljendavad, nagu kehtiksid

Analoogia kasustamine võib toimuda olemuselt üheilmeliste normistikkude vahel³⁵⁴. Kuid et meie praksis pole käsitelnud analoogiarakendusi täie selgusega, siis pole selles praksis esinenud välja ka neid aluseid ja tingimusi, mille puhul tuleb lugeda normistikke olemuselt üheilmelisteks.

Üldiselt tuleb tunnistada, et üheilmelisuus ei tähenda normistikkude sihtide ühtlust, vaid ainult nende normistikkude funktsionaalse tähenduse ühtlust üldises õiguskorras. Kui näit. osutub vajalikuks rakendada võõraid seadusnorme maksustamiskorralduse seaduse kaebekorral sisustamisel, siis tuleb jääda peatuma normistikkude juures, mis oma funktsionaalse tähenduse poolest on üldises õiguskorras samal seisukohal. Säärasteks osutuvad AKK ja TKS normid. Esimene seepärast, et selle normistik kuulub rakendamisele kaebekorral alal võimuorganite ja kodaniku vahel, nagu ka MKS vastavad osad; teine seepärast, et ka selle norme rakendatakse kaebekorral alal varanduslikkude vahekordade vaidlusküsimuste lahendamisel, mis ülesannet jälgib ka kaebekord maksude alal, olgugi et siin on vaidlevad pooled hoopis teissuguseis olukorras. Kumb neist normistikest tuleks käsitlemisele, sõltub konkreetseist küsimusist igal üksikul juhtumil. Kuid igal puhul peab seaduse rakendaja analoogia kasustamisel jõudma kõigis neis küsimusis täiele selgusele ning põhjendatud seisukohale ja seda väljendama ka oma otsuses.

sel juhul rakendatavad võõrad seadusnormid — TKS normid — otseselt tulumaksu kaebekorral alal. Ka Rkh AdmO 1930 — toim. nr. 217 II laseb oletada, nagu eeldaks seaduserakendaja, et TKS kehtiks üldiselt tulumaksu kaebekorral alal, mis ei saa olla õige. Kõigil neil juhtumil on tegemist TKS normide rakendamisega analoogia alusel või viimasel juhul — eeldusega, et sel juhul ei ole alust TKS normide analoogiliseks rakendamiseks.

³⁵⁴ Vrd. Entscheidungen des Reichsgerichts, Bd. 65, lk. 137: „Die Anwendung einer für bestimmte Verhältnisse gegebenen Rechtsnorm auf andere verwandte Verhältnisse im Wege der Analogie setzt voraus, dass auf der einen und der anderen Seite wesensgleiche oder rechtsähnliche Tatbestände vorliegen, und das auf beide der gleiche innere Grund zutrifft.“

Osundatud teosed.

(Pealkirja lühend märgitud =).

- Allard, Paul, Comment on fraude de Fisc, Paris 1929.
- Ball, Kurt, Einführung in das Steuerrecht, Mannheim-Berlin-Leipzig, 4 Aufl. 1927.
- „ Steuerrecht und Privatrecht, Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems, Mannheim-Berlin-Leipzig 1924 = Ball, Steuerr. u. Priv.
- Baumgarten, Die Wissenschaft vom Recht und ihre Methode, I Teil, Die theoretische Grundlegung, Tübingen 1920. II und III Teil, Kasuistik und Zusammenfassende Darstellung, Tübingen 1922 = Baumgarten, I või II.
- Becker, Enno, Zur Auslegung der Steuergesetze, i. Steuer und Wirtschaft, 1924 = Becker, Zur Auslegung.
- „ Die Reichsabgabenordnung, sechste durchgesehene Auflage, Berlin, 1928 = Becker, AO.
- Begründung zu dem Entwurf eines Gesetzes über die Vereinheitlichung des Steuerrechts, Reichstag IV, 1928.
- Bierling, Juristische Prinzipienlehre, I Band, Freiburg in B. 1894 = Bierling, I.
- Binder, Julius, Philosophie des Rechts, Berlin, 1925 = Binder, Phil.
- Blumenstein, Ernst, Schweizerisches Steuerrecht, Erster Halbband, Tübingen, 1926, Zweiter Halbband, Tübingen, 1929 = Blumenstein, Steuerr., I või II.
- „ Der Grundsatz der Gleichheit von dem Gesetz im schweizerischen Steuerrecht, i. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 4 Jahrg., Heft 3 = Blumenstein, Viertelj. IV, 3.
- Bühler, Ottmar, Lehrbuch des Steuerrechts, I Bd.: Allgemeines Steuerrecht, Berlin, 1927 = Bühler, Lehrb.
- Cattien, Hans, Reichssteuerstrafrecht und Reichssteuerstrafverfahren, Berlin, 1929 = Cattien, Reichssteuerstr.
- Coester, Die Rechtskraft der Staatsakte, München-Leipzig 1927.
- Conrad, Psychologie und Besteuerung, Stuttgart, 1928.
- M. Enno ja J. Klesment, Erakorralised maksud, Tallinn 1933 = Enno—Klesment, E. M.
- „ Tulumaksu seadus, Tallinn 1933 = Enno—Klesment, Tulum. s.
- Entscheidungen des Reichsgerichts, Bd. 65.
- Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, 6 u. 7 Auflage, Tübingen 1922 = Fleiner, Institutionen.
- Girault, Manuel de législation financière, I partie, Paris, 1924 = Girault, I.
- Guilhot, Code du Chiffre d'Affaires, Paris 1931 = Guilhot, Code.

- Griziotti, Studi di Diritto Tributario, Padova, 1931 = Griziotti, Studi.
- Hensel, Steuerrecht, 2. u. 3. Aufl., Berlin 1927, 1933 = Hensel, Steuerr. ja Steuerr.³
- „ Zur Dogmatik des Begriffes Steuerumgehung, München 1923.
- „ Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz, *i. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, 1 Jahrgang, Heft 1 = Hensel, Viertelj., I, 1.
- „ Verfassungsrechtliche Bindungen des Steuergesetzgebers, *i. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, 4 Jahrgang, Heft 3 = Hensel, Viertelj., IV, 3.
- Herrnritt, Grundlehren des Verwaltungsrechts, Tübingen 1921 = Herrnritt, Grundlehren.
- V. Hippel, Untersuchungen zum Problem des fehlerhaften Staatsaktes, Beitrag zur Methode einer theleologischen Rechtsauslegung, Berlin 1924 = Hippel, Untersuchungen.
- Janke, Die Steuer- und Zollverwaltung in England, *i. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, 3 Jahrgang, Heft 4.
- Jellinek, Walter, Verwaltungsrecht, Berlin 1929 = Jellinek, Verwaltungsr.
- „ Der fehlerhafte Staatsakt und seine Wirkungen, Tübingen 1908.
- „ Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmässigkeitserwägung, Tübingen 1913 = Jellinek, Gesetz.
- Jèze, Cours élémentaire de Science des finances et de législation financière française, Nouvelle édition, Paris 1931 = Jèze, Cours.
- Jõgi, W., Maksustamiskorralduse seadus, Tallinn 1932.
- Kaiv, Administratiivaktide muutmisest ja maksvusetusest, *i. Eesti Politsei* 1931 = Kaiv, Pol. 1931.
- Kelsen, Hauptprobleme der Staatsrechtslehre, 2 Aufl., Tübingen 1923 = Kelsen, Hauptprobleme.
- Kliimann, Administratiivakti teooria, Tartu 1932 = Kliimann, Teooria.
- „ Normitehnika administratiivprotsessiõiguses, Tartu 1930 = Kliimann, Normitehnika.
- „ Üleminekuaja konstitutsionaalseid akte, Tartu 1933 = Kliimann, Konst. akte.
- „ Vetoõigus, Tartu 1934.
- Klesment, Dekreet uue Põhiseaduse järgi, *i. Eesti Politsei*, 1934, 1 = Klesment, Pol. 1934, 1.
- Konrad, Handbuch des österreichischen Finanzverwaltungsrechts, Wien, 1913 = Konrad, Handb. vöi Handbuch.
- Lassar, Reichseigene Verwaltung unter der Weimarer Verfassung, *i. Jahrbuch des öff. Rechts*, Bd. 14.
- Laun, Das freie Ermessen und seine Grenzen, Leipzig-Wien, 1910.
- Lion, Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe, zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung und -umgebung, *i. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, I Jahrgang, Heft 1 = Lion, Viertelj. I, 1.
- Lolini, L'attività finanziaria nella Scienza e nella realtà, 1921 = Lolini, L'attività.
- Mannlicher und Coreth, Das Verwaltungsverfahren, zweite, neu bearbeitete Auflage, Wien 1927 = Mannlicher—Coreth.

- Meisel, Zur Reform des österreichischen Finanzstraßprozesses, Beiträge zur Lehre vom Finanzunrecht, Wien 1892 = Meisel, Reform.
- „ Wahrheit und Fiskalismus bei der Veranlagung der modernen Einkommensteuer, *i.* Finanzarchiv, XXXI, 2 Bd. = Meisel, Finanzarchiv XXXI, 2.
- „ Das technische Problem der Erbschaftsteuer, *i.* Beiträge zur Finanzwissenschaft, Bd. II, Festgabe für Georg von Schanz, Tübingen 1928.
- „ Das Verhältnis von Arbeitseinkommen zu den anderen Einkommensquellen aus der Perspektive der čechoslovakischen Steuerstatistik für das Jahr 1927, Praha 1930.
- „ Das Strafrecht der österreichischen Einkommensteuer, *i.* Finanzarchiv, XIX, 2 Bd.
- Merk, Steuerschuldrecht, Tübingen 1926 = Merk, Steuerschuldr.
- Merk, Allgemeines Verwaltungsrecht, Wien-Berlin 1927 = Merk, Verwaltungsr.
- „ Die Lehre von der Rechtskraft, entwickelt aus dem Rechtsbegriff, Wien 1923.
- Myrbach—Reinfeld, Finanzrecht, 2 Aufl., München 1916.
- Mirbt, Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts, Leipzig-Erlangen 1926 = Mirbt, Grundriss.
- Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen, 1926 = Nawiasky, Grundfragen.
- Newport, Income Tax Law and Practice, Third edition, London 1929 = Newport, Income Tax Law.
- Niemann, Der Steuerverwaltungsakt, Ein Beitrag zum allgemeinen Steuerrecht, *i.* Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 4 Jahrgang, Heft 2 = Niemann, Viertelj., IV, 2.
- Peters, Die rechtliche Wirkungen des formell ordnungsmässigen formellen Steuerbescheides im Reichssteuerrecht gegen den Steuerpflichtigen, *i.* Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 7 Jahrgang, Heft 3 = Peters, Viertelj., VII, 3.
- Pigou, A-Study in Public Finance, London 1928 = Pigou, Study.
- Piip, Kaubandusõigus, Tartu 1933.
- „ Rahvusvahelise õiguse süsteem, Tartu 1927.
- Pilon, Principes et technique des Droits d'Enregistrement, tome premier: Les principes, Paris 1929 = Pilon, Principes, I, vöi Enregistr. I.
- v. Pistorius, Unser Steuerrecht, Erster Teil: Allgemeines Steuerrecht, Stuttgart 1928; Zweiter Teil: Spezielles Steuerrecht, Stuttgart 1929 = v. Pistorius, Steuerr. I vöi II.
- Redlich, Bericht des Mitgliedes der Kommission der Verwaltungsreform Professor Dr. Josef Redlich über die Entwicklung und den gegenwärtigen Stand der österreichischen Finanzverwaltung sowie Vorschläge der Kommission zur Reform dieser Verwaltung, Wien 1913.
- Reichsabgabenordnung vom 22. Maj 1931, herausgegeben im Reichsfinanzministerium, Berlin 1931.
- Ritschl, Gemeinwirtschaft und kapitalistische Marktwirtschaft, Tübingen 1931 = Ritschl, Gemeinw.
- Schmid, Studien über die Reform des österreichischen Finanzverwaltungsverfahrens, Wien 1909 = Schmid, Studien.
- Schneider, Das Abgabengewaltverhältnis, Grundzüge eines materiellen Teils, Tübingen 1918 = Schneider, Das Abgabengewaltv.

- Schranil, Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Leipzig-Wien, 1925 = Schranil, Steueranspr.
- „ Schuld und Haftung bei den direkten Steuern, *i.* Archiv des öffentlichen Rechts, Bd. 39, 1919 = Schranil, Schuld und Haftung.
- „ Das neue Gesetz über die direkten Steuern, mit einer Einführung und ausführlichen Anmerkungen aus der Begründung der Regierungsvorlage und des Ausschussberichts des Abgeordnetenhauses, Prag 1927 = Schranil, Gesetz.
- Schröter, Der Rechtsbegriff der Gebühr, *i.* Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 5 Jahrgang, Heft 4 = Schröter, Gebühr.
- „ Die rechtsgeschichtlichen und dogmatischen Grundlagen für die Erneuerung des deutschen Zollrechts, *i.* Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 7 Jahrgang, Heft 4 = Schröter, Zollrecht.
- Sohm, Institutionen. Geschichte und System des Bömischen Privatrechts, 16 Aufl., München-Leipzig 1920 = Sohm, Institutionen.
- Somló, Juristische Grundlehre, Leipzig 1917.
- Stammler, Theorie der Rechtswissenschaft, Halle 1911 = Stammler, Theorie.
- Staudinger, Kommentar zum BGB, 9 Aufl., München 1928—1929.
- „Die Steuergleichheit vor dem Gesetz“, Sondernummer, *i.* Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht, 4 Jahrgang, Heft 13 = Die Steuergleichheit, Viertelj. IV, 3.
- Titze, Bürgerliches Recht, Recht der Schuldverhältnisse, Berlin 1923.
- Trotabas, Essai sur le droit fiscal, *i.* Revue de Science et de législation financières, tome XXVI, Nr. 2 = Trotabas, Essai.
- „ Précis de Science et législation financières, 2 édition, Paris 1931 = Trotabas, Précis.
- Vaabel, Põhiseaduse 34. paragrahvi ja IX peatüki maksuõiguslikud mõistetud uema maksuõigusteaduse seisukohalt, *i.* Õigus 1927, 7 ja 8 = Vaabel, Õigus 1927.
- „ Parteiõigused meie tulumaksu kindeldamisprotsessis, võrdlev õigusteaduslik käsitus, Õigus 1928, 3 ja 4 = Vaabel, Parteiõigused.
- Valge, Riigikohtu administratiivosakonnas lahendatud küsimusi, 1929, 1930 ja 1931 = Valge, ja vastav aasta.
- Vanoni, Natura ed interpretazione delle leggi tributarie, Padova 1932 = Vanoni, Interpret.
- Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Heft 3: Die Gleichheit vor dem Gesetz im Sinne des Art 109 der Reichsverfassung. Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts. Berichte von Erich Kaufmann, Hans Nawiasky, Albert Hensel und Ottmar Bühler, Berlin 1927 = Veröffentl. V. D. S., Heft 3.
- Wahl, Traité de Droit fiscal, tome premier, Enregistrement, Paris 1902 = Wahl, Traité I.
- Weiss, Manuel de droit international privé, Paris 1925 = Weiss, Manuel.
- Willoughby, The Reorganisation of the Administrative Branch of the National Government, Baltimore—Maryland 1923.
- „ Principles of Public Administration, Baltimore—Maryland, 1927.
- Wünschmann, Zur Auslegung der Steuergesetze, *i.* Steuer und Wirtschaft, 1922 = Wünschmann, Zur Auslegung.
- Zorli, Istituzioni di diritto drilitario, Seconda edizione, Milano-Torino-Roma, 1916 = Zorli, Istituzioni.