

E. V.

TARTU ÜLIKOOLI

ÕIGUSTEADUSKONN

Arvo Reiman

Matr. nr. 14698.

9. apr. 1940.

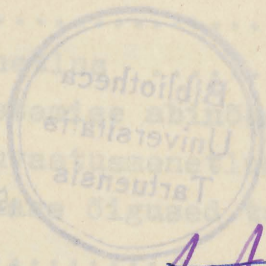
N^o 11.

TARTU

MAKSU KINDLAKSMÄÄRAMINE (TUVASTAMINE)

MAKSUSTAMISKORRALDUSE SEADUSE (MKS) JÄRGI

B. Maksumäärastamine	10
I. Maksustamisalused ja maksukohus-	
lane	10
II. Tuvastamine	18
III. Maksumäärastamine	20
IV. Erandid tuvastamisel	53
V. Maksukohustuste arvutamise	
netioses	58
VI. Maksustamis	63
D. Tuvastamise	
hinnang	
maksustamise saavuta-	
mise viisid	77
Koostatud	82



A.A.

74705

Tartu, 1938

Lõpetatud 10. 5. 1940.
Arvo Reiman

Sisukord.

	Lk-d.
Lühendeid	3
A. MKS ja selle kehtima- panek	4
B. Maksu tuvastamine	10
I. Maksustamisasutised ja maksukohus- lane	10
II. Tuvastusmenetlus	18
III. Maksu tuvastamise abinõud	20
IV. Erandeid tuvastusmenetluses	53
V. Maksukohuslase õigused tuvastusme- netluses	58
VI. Maksustamisotsus (korraldis)	63
D. Tuvastusmenetluse hinnang seaduspärase maksustamise saavuta- mise seisukohalt	77
Kasutatud teosed	82

L ü h e n d e i d .

- AO - Saksa Reichsabgabenordnung.
- AJLMS - Ajutine läbikäigumaksu seadus.
- AMS - Administratiivmenetluse seadus.
- KrS - Kriminaalseadustik (K. Saarmann ja K. Matto).
- KS - Kaubandusseadus.
- MKS - Maksustamiskorralduse seadus.
- PKMS - Pärandi- ja kingimaksu seadus.
- PS - Eesti Vabariigi Põhiseadus.
- Rkh - Riigikohus.
- RT - Riigi Teajata.
- TeS - Tempelmaksu seadus.
- TMS - Tulumaksuseadus.
- ToS - Tolliseadustik.
- ÄMS - Riigi ärimaksu seadus.

Raamatute tiitlite lühendid on esitatud kasutatud teoste loendis.

A. M K S ja selle kehtimapanek.

"Moodsad konstitutsioonid tunnevad põhilauset, mille järgi kodanikke võib maksustada ainult seaduse põhjal"¹. Seda määrab ka praegu kehtiv põhiseadus (Ps. § 29). Õiguslikus riigis ongi see ainuke vastuvõetav seisukoht. Õiguslikus riigis on nõutav ja lubatav ainult seaduspärane ametasutiste tegutsemine; ka maksustamisel kehtib nõue, et maksustamiseks ettenähtud ametasutised seadust täpselt täidaks, s. o. et makse võetaks seaduses ettenähtud suuruses kõigilt kodanikelt ühtlaselt.

Kui maksu võetakse ühelt rohkem kui see seaduses tema kohta ette nähtud, teiselt aga seaduses ettenähtud suuruses või koguni vähem, siis tekitab see kodanike keskel loomulikult rahulolematust. Maksu tu-

¹) Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 32.

vastamine peaks korraldatud olema nii, et see rahuldaks mitte ainult riigikassa huvisid, vaid ärataks kodanikes usaldust riigivõimu vastu ja teadmist, et ta õigustatud huvid kaitset leiavad.

"Von diesen Standpunkt aus betrachtet", ütleb E. Blumenstein,² "gehört eine den modernen rechtsstaatlichen Anschauungen entsprechende Gestaltung des Veranlagungsverfahrens zu den wichtigsten Bestandteilen eines neuzeitlichen Steuergesetzes".

Nende nõuete rahuldamiseks on, maksuseaduste kõrval tarvis ka maksustamismenetlust korraldavat seadust, nimelt norme, mis "määravad maksukohustusvahekorra realiseerimise tingimusi", ja mida nimeatakse "formaalseteks maksundusõiguslikkudeks normideks"³

Niisugused normid sisalduvad peamiselt Riigikogu poolt 18. dets. 1931.a. vastuvõetud "Maksustamiskorralduse seaduses", mis pandi kehtima erilise

² Blumenstein, Steuerr., lk. 435.

³ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 58.

Riigikogu poolt samal päeval vastu võetud "Maksustamiskorralduse seaduse maksmapanemise seadusega"⁴

"Maksustamiskorralduse seaduse maksmapanemise seaduse" jõul hakkasid 1. veebruarist 1932. a. kehtima: 1) MKS §§ 1 - 41 (Maksudetalituse ja maksu- ja maksuametite korraldus, maksustamise asjade aluvuse määrused, taandamise ja taandumise määrused), §§ 80 - 97 (kaebuste arutamise kord maksu- ja tollipeakomiteedes), §§ 150 - 158 (kirjade kättetoimetamise kord) ja § 162 (seaduse maksvuse ulatuse üle);

2) tulu- ja ärimaksu suhtes kõik MKS ülejäänud kohaldatavad paragrahvid;

3) tempelmaksu suhtes §§ 121 - 145, 159 - 161;

4) pärandusemaksu suhtes §§ 60 - 70, 72 - 79, 98 - 107, 109 - 113, 117 - 123, 159 - 161;

5) kinnistusemaksu suhtes § 45, § 48 kolmas lõige, §§ 49, 50, 60 - 79, 98 - 107, 117, 118, 121 - 123 ja 159 - 161;

⁴ RT 1932 1,1 ja 2.

6) maal asuvate kinnisvarade kinnisvaramaksu suhtes §§ 45, 60, 64, 66 - 70, 72 - 79, 98 - 123, 159 - 161; osa muudeti hiljem ⁵.

Edaspidi muudeti ja täiendati seda maksmapanemise seadust, peaasjalikult laiendades MKS ulatuse piire. Selle seaduse täiendamise seadusega ⁶ pandi nimelt kehtima MKS rahakapitalidelt võetavate maksude suhtes kohaldatavad paragrahvid, tempelmaksu suhtes pandi kehtima MKS §§ 60 - 70, 72 - 79 ja 117 - 120, kaotati pärandusmaksu seaduse ⁷ § 23, mille tagajärjel maksude pikendamine allus otsekoheste maksude peavalitsusele, ja Riigi ärimaksu seaduse § 530, milles oli ette nähtud eriline kaebuse kord iseäralise tulu ja ärimaksu otsuste peale. Sama seaduse uue täiendamise seadusega ⁸ määrati, et tempelmaksu, pärandusmaksu ja kinnistusmaksu suhtes pannakse maksma kõik kohaldatavad MKS paragrah-

⁵ RT, 1933, 53, 420.

⁶ RT, 1932, 31, 271.

⁷ RT, 1920, 67/68.

⁸ RT, 1934, 55, 478.

vid ja, et kohtumaksude ja -lõivude suhtes, mis kuuluvad maksuasutistes arvestamisele kohaldatakse MKS §§ 110 - 123. - Tolliseaduse maksmapanemise seaduse⁹ § 2 jõul pandi tollimaksude ja -tasude alal kehtima kõik MKS kohaldatavad paragrahvid. - Linnades asuvailt kinnisvaradelt riigile võetava kinnisvaramaksu¹⁰ § 12 jõul kehtivad vastulausete, kaebuste, maksuvõla pikendamise ja kustutamise kohta MKS kohaldatavad paragrahvid. Samuti tulevad käsitamisele MKS kohaldatavad paragrahvid Aktsiisimaksu seaduse¹¹ § 20 põhjal aktsiisimaksu alal ja Trahterimaksu seaduse¹² § 19 põhjal trahterimaksu suhtes, mis läheb kohalike kude territoriaalsete omavalitsuste kasuks, kuid määratakse maksuinspektori poolt.

Pärandi- ja kingimaksu seaduse¹³ § 38 põhjal on pandud kehtima MKS käsitamisel mõningad muudatused ja eritingimused.

MKS kehtimapanekuga kaotati maksu-eriseadustes

⁹ RT 1936, 99, 792.

¹⁰ RT 1932, 91, 702.

¹¹ RT 1935, 7, 54.

¹² RT 1935, 109, 899.

¹³ RT 1935, 103, 861.

ettenähtud erilised komisjonid ja muud asutised.

MKS näeb ette, nagu näitab juba nimetus, üldise maksustamise korralduse, mis selle seaduse ilmumiseni Eestis puudus. Selle üldise korra kõrval on kehtivad üksikute maksude suhtes erinormid, mis sisalduvad vastavates maksuseadustes, nagu tolliseaduses (Tos §§ 121 - 162) ja mujal.

MKS § 1 ütleb, et maksustamist teostab maksustamist teostava direktori juhitud, korraldusel ja järelevalvel, kuid sama seaduse järgi (MKS §§ 30 - 37, 7 ja 10) teostavad maksustamist peamiselt maksu- ja tolliinspektorid, mille juures nende asukoht, tegevuspiirkond ja erialad määrab majandusminister (MKS §§ 2 ja 37). Sellekohane majandusministeri määrus ühes mandatustega on avaldatud Riigi Teatajas¹⁾. Selle järgi on maksu- ja tolli-inspektorid asetatud teatavate territoriaalsete tegevuspiirkondades; peale nende on Üks maksu-inspektor, asukohta Tallinnas, määratud erialale.

¹⁾ RT 1932, 8, 67; 1933, 50, 657; 1934, 65, 563; 1936, 61, 525.

B. Maksu tuvastamine.

I. Maksustamisasutised ja maksukohuslane.

MKS § 1 ütleb küll, et maksudetalitus teostab maksustamist maksudetalituse direktori juhtimisel, korraldusel ja järelvalvel, kuid sama seaduse järele (MKS §§ 30 - 37, 7 ja 10) toimetavad maksustamist peamiselt maksu- ja tolliinspektorid, mille juures nende asukohad, tegevuspiirkonna ja erialad määrab majandusminister (MKS §§ 2 ja 37). Sellekohane majandusministri määrus ühes muudatustega on avaldatud Riigi Teatajas¹⁴. Selle järgi on maksu- ja tolli-inspektorid ametis teatavais territoriaalseis tegevuspiirkondades; peale nende on üks maksuinspektor, asukohaga Tallinnas, määratud erialale,

¹⁴RT 1932, 8, 67; 1933, 90, 657; 1934, 65, 563; 1936, 61, 525.

nimelt aruandvate ettevõtete maksustamise alale; tema ülesandeks on aruandvate ettevõtete maksustamine ainult tulu- ajutise läbikäigu- ja lisaäri- maksuga ning rahakapitalide tuludelt ja eri jooksvailt arveilt võetava maksuga ühes tasumise järelvalvega.

Tulumaksu, samuti lisaärimaksu määramiseks näeb MKS ette erilised kollegiaalsed asutised, komisjonid, mis töötavad küll maksuinspektori eesistumisel, mille liikmed aga on sõltumatud majandusministeeriumi maksudetalitusest. Niisuguseid komisjone on kolme liiki:

- 1) ärimaksukomisjonid,
- 2) tulumaksukomisjonid,
- 3) üks aruandvate ettevõtete maksukomisjon, linnaasukohaga Tallinnas.

Tulu- ja ärimaksukomisjone asutatakse iga maksuinspektori tegevuspiirkonnas vähemalt üks. Tulumaksukomisjone võib asutada linna ja maa jaoks eraldi või ühiselt; viimasel puhul nimetatakse seda segakomisjoniks. Nende komisjonide asukohad on

määratud kindlaks majandusministri määrustega ¹⁵.

Ärimaksukomisjon koosneb maksuinspektorist, kes on komisjoni esimees, ja kahest kaubandus-tööstuskoja poolt nimetatud kaasistujast, keda koda võib määrata äripidajate hulgast ¹⁶. Järelikult on ses komisjonis maksukohuslaste esindajad enamuses.

Iga tulumaksukomisjoni esimeheks on samuti kohalik maksuinspektor. Kaasistujaid komisjonis on kolm. Üks kaasistuja niihästi linna-, kui ka maa- või segakomisjonides on määratud kaubandus-tööstuskoja poolt äripidajate hulgast, kes maksavad tulumaksu (MKS § 9). Maa- või segakomisjoni teise kaasistuja määrab põllutöökoda põllupidajate hulgast ¹⁷. Maakomisjoni kolmanda kaasistuja valib vastav maa-valitsus. Segakomisjoni kolmanda kaasistuja või linnakomisjoni kaks kaasistujat valib selle linna Volikogu, kus asub tulumaksukomisjon, kodanikkude hul-

¹⁵ RT 1932, 5, 42; 1932, 15, 119; 1932, 18, 137; 1935, 102, 847; 1937, 18, 149.

¹⁶ MKS § 8, 146, RT 1925, 112, 69.

¹⁷ MKS §§ 8, 9, RT 1935, 105, 875.

gast, kellel on hääleõigus riigivolikogu valimistel ja kes maksavad tulumaksu, kas palgatuludelt või vabakutselise tegevuse tuludelt või kinnisvara kasutamise tuludelt (MKS § 9).

Kolmandaks asutiseks tulu- ja lisaärimaksuga maksustamisel on seaduses ettenähtud (MKS § 10) üks üleriiklik aruandvate ettevõtete maksukomisjon, kuid töö rohkuse korral on majandusministril õigus suurendada niisuguste komisjonide arvu. See komisjon on kolmeliikmeline. Esimeheks on maksuinspektor aruandvate ettevõtete alal; kaks kaasistajat nimetab majandusminister, ühe kaubandus-tööstuskoja, teise ühistegevuskoja poolt esitatud kandidaatide hulgast.

Kaasistujad määratakse kõikidesse komisjonidesse ainult üheks aastaks, mis võimaldab neist peatselt vabaneda, kui nende teguviis ametisse nimetajat või valijat ei rahulda. Asjaajamine ja asjade ettekandmine on kõikides komisjonides esimehe, s.o. maksuinspektori ülesandeks (MKS § 14). Selle tõttu on inspektoril komisjonis ajutiselt maksusta-

mise tööle kutsutud isikute keskel loomulikult kõige kaaluvam tähendus.

Nimetatud inspektorid ja komisjonid on seaduse jõul kohustatud tegutsema selleks, et määrata makse füüsilistele ja juriidilistele isikutele.

Kes, missugustel asjaoludel ja missuguses suuruses keegi on kohustatud riigile maksusid tasuma, ei määra MKS, vaid erilised maksuseadused, nagu TMS, AMS ja teised. Maksukohustus järgneb riigivõimu poolt kehtima pandud seadustest, aga mitte maksumisastutiste otsustest.

Maksukohustus on harilikest tsiviilõiguslastest kohustustest täiesti erinev. Viimastes kohustused füüsiliste või juriidiliste isikute vahel järgnevad nende vahel sõlmitud lepinguist, seadusevastaselt tekitatud kahjude tasumise sundusest ja teisest tsiviilõiguses ettenähtud asjaoludest. Maksukohustus tekib aga riigivõimu poolt ühekülgselt antavaist maksuseadustest, mille läbi kohustatakse kodanikke tooma rahalisi andameid riigikassa kasuks ilma igasuguse vastutasu eelduseta. See on üks riigivõimu

giülivõimu avaldustest tema piires asuvate isikute üle, kelle isikliku tahte riigivõim välja lülitab ja teda kohustab rahalisteks andameiks võimukandja vastu. Riik kui võimukandja omab positiivse sundimise võimaluse¹⁸. Riigimaksude suhtes tekki vahetõrd kuulub "ehtsate avalikõiguslike vahetõrda-
de hulka"¹⁹.

Maksuks nimetatakse "riigi või omavalitsuse poolt" ... "tulude saavutamise sihil nõutavaid ühetõrdseid või kestvaid rahalisi toimusid, mis ei põhijene vastutatu eeldusel ja mille kohustuslikkuse tingimuseks on seaduses abstraktselt määratud asjatõrde konkreetne esiletulek majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis"²⁰.

Ka Eestis võib maksukohustus tekki ainult seaduse põhjal, sest PS § 29 määrab: "Ühtki avalikku maksu ega koormatist ei või kellegile pääle pan-

¹⁸ Schneider, Das Abgabengewaltv., lk. 5.

¹⁹ Ib. lk. 9.

²⁰ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 15; *vrd*
Schneider, Das Abgabengewaltv., *lk. 9*

na muidu kui seaduse alusel".

Niisuguse avaliku maksu iseloomu juures ei esine maksukohuslane maksustamisasutiste ja -ametnike juures võrdsena, vaid alluvana; maksustamisametnikud nõuavad teateid, tõenduste esitamist ja annavad maksimisekäske, maksukohuslane peab neid täitma. Nende nõudmiste ja käskude piirid on küll seaduses ette nähtud ning neist ei või maksustamisasutised ja -ametnikud üle astuda, kuid ses tegevuses on maksukohuslane uurimisalune, kuna maksustamisasutised teotsevad selleks et seaduses kindlaksmääratud riigikassa huviseid rahuldada. Kuna maksukohustus, nagu üldse iga kohustus lastub isikul, aga mitte asjal, siis on tuvastamise menetluses maksukohuslase olemasolemine möödapääsematu.

Kehtiv seadus (MKS § 63) näeb ette: 1) makse, mis kuuluvad tasumisele ainult siis, kui need on kindlaks määratud maksustamisasutiste otsustega ja need otsused maksukohuslasele teatavaks tehtud; 2) makse, mis tulevad tasuda ilma maksustamisasutiste korraldisteta, nii et viimastele kuulub ainult järelevalve. Selle jaotuse juures ei ole olulist tähendust sellel, kas otsus tehakse erikorras või teatatakse ava-

liku kuulutusena.

Kehtivatest riigimaksudest kuuluvad tasumisele eelnenud tuvastamise ja maksustamisotsuse põhjal: 1) lisaärimaks (AMS § 542, 2) tulumaks (TMS § 49), 3) ajutina läbikäigumaks (AjLMS § 22), olgugi, et selle mak-su suhtes ettemaksud on sunduslikud, 4) pärandi- ja kingimaks (PKMS § 29), 5) linnades asuvailt kinnis-varadelt riigile võetav maks²¹, 6) tollimaksud (ToS §§ 125 ja 161).

Et maksustamisotsuseta tasumisele kuuluvate maksude suhtes kuulub maksuinspektorile järelevalve, siis maksuinspektor teeb tuvastusmenetluse järgi, kui see tarvilikuks osutub, otsuse maksu sissenõud-miseks ning määrab ka trahvi, kui niisugune sel pu-hul on ette nähtud.²²

Teostada maksustamist (MKS § 1), tähendab lei-da kõik maksukohuslased isikud, kes kehtivate maksu-seaduste põhjal on kohustatud makse maksma, teha kindlaks nende maksustamisalused, ning selle järele

²¹ RT 1932, 91, 702, § 9.

²² MSM II MKS § 61 Rch. adm. orak. otsus 473-II 1936.

ära määrata neile seaduse põhjal langevad maksud. Need asjaolud moodustavad maksustamisotsuse tuuma (MKS § 62 pp. 3 ja 4), mida teostama peavad maksustamiseks õigustatud ning kohustatud inspektorid ja komisjonid.

MKS § 62 loetelles maksustamisotsusesse sunduslikult märgitavaid andmeid, ei nimeta nende hulgas maksustatava isiku nime²³; see on aga loomulikult esimene, mis peab seisma maksustamisotsuses ja mille selgitamine maksustamisotsuse eel peab käima. Nagu võimatu on kedagi süüdi mõista, ilma et kindlaks tehtaks, keda just süüdi mõistetakse ja kelle^{le} karistus määratakse, sama vähe on mõeldav maksustamisotsus ilma maksustatava nimeta - on ju maksukohuslaseks igal puhul keegi füüsiline või juriidiline isik.

II. Tuvastusmenetlus.

Eesti maksustamismenetluses võib, samuti nagu Saksamaa kehtivates seadustes²⁴, eraldada kolme staa-

²³ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 127.

²⁴ Hensel, Steuerr., lk. 162 - 172.

diumi.

Esimesel, ettevalmistaval astmel, tuleb kasutada juba olemasolevaid andmeid või koguda uusi, et selgitada arvatavaid maksukohuslasi, s.o. leida isikuid, kelle suhtes võib kerkida maksustamise küsimus. Seda teotsemist nimetatakse ammundusmenetluseks²⁵.

Teisel astmel, kui tõelik või ainult arvatav maksukohuslane leitud, tuleb koguda teateid iga üksiku arvatava maksukohuslase suhtes nende asjaolude kohta, mis kehtivate seaduste põhjal maksustamist õigustavad ja ka nende objektide või asjaolude kohta, mille alusel maksu suurus kindlaks määratakse.

Kolmandal astmel, kui küsimuse otsustamiseks vajalikud teated kogutud, peab järgnema vastavalt küsimuse alluvusele kas inspektori või vastava komisjoni poolt - otsus maksustatava isiku ja maksusumma suuruse kohta. Kui maksustamiseks ei leita alust, jääb maksustamisotsus ära, sest maksu mittemääramisotsus pole maksustamisotsus MKS § 62 mõttes²⁶. Kahte viii-

²⁵ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 61

²⁶ MSM II, MKS § 62, Riigikohtu adm. osak. otsus 9. II 1936.a.

mast staadiumi nimetatakse tuvastusmenetluseks ²⁷.

Ammundusmenetluskorra "peamine tunnus seisab selles, et ta kannab üldise järelevalve ja maksustamisjuhtumite avastamise ilmet" ²⁸.

"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 üldise või ta esineb ainult kitsates piirides" ²⁹.

III. Maksu tuvastamise abinõud.

Ammundusmenetluse lõppedes algab tuvastusmenetlus normaalselt maksukohuslase või tema seaduslise esindaja maksuteadaande (deklaratsiooni) saabumi-

²⁷ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 61.

²⁸ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 62.

²⁹ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 63.

sega. See teadaanne on "põhjapanev puht-formaal-
 sest küljest, sest sellega algab tõeliselt tuvas-
 tusmenetlus ning sellele tugenevad menetluse edasi-
 sed sammud" ³⁰.

Maksuteadaande andmise kohustus pole kehtivas
 seaduses kindlaks määratud, vaid selle kohustamiseks
 on antud majandusministrile vastavad õigused (MKS
 § 44).

Perioodiliselt võetavate maksude alal võib ma-
 jandusminister kohustada kõiki isikuid või nende
 seaduslikke esindajaid esitama inspektoreile üldi-
 si tähtajalisi teateid, mis on vajalikud nende isi-
 kute maksukohusluse, elukohtade, tuluallikate ja
 maksustamisaluste kindlakstegemiseks. Need nõuded
 teadete esitamiseks kuulutatakse välja Riigi Teata-
 jas hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks mää-
 ratud tähtaega.

Samas korras määrab majandusminister, missugu-
 seid üldisi teateid ja dokumente peavad esitama mak-
 sukohuslased aktsiisi- ja tollimaksude määramisel

³⁰ Blumenstein, Steuerr., lk. 446.

või kaupade tollipiirist läbilaskmisel.

Selle seaduse põhjal antud määruste alusel on võimalik maksukohuslast karistuse ähvardusel sundida enesest teatama. See võimalus on ette nähtud peale aktsiisi- ja tollimaksu ainult perioodiliste maksude, s.o. niisuguste, alaliselt teatavate perioodide järele, tavaliselt aastast aastasse võetavate maksude puhul, nagu seda on lisaärimaks, tulumaks, ajutine läbikäigumaks, kinnisvaramaks, kuna ühekordseid makse see korraldus ei puuduta.

Selle seaduse alusel ongi majandusministri poolt kehtima pandud järgmised määrused: 1) määrus lisaärimaksu (puhaskasumaksu) asjas teatelehtede ja teiste maksustamiseks vajalikkude dokumentide või andmete esitamiseks avalikult mitteamuandvate kaubanduslike ja tööstuslike ettevõtete tegevuse kohta ³¹; 2) määrus rahakapitalide tuludelt ja erijooksvatelt arvetelt võetava 5 % ja 0,396 % riigimaksude asjus ³²; 3) määrus lisaärimaksu (kapitali- ja

RT 1934, 6, 49.

RT 1934, 6, 50.

kasuprotsendimaksu) asjas teatelehtede, aastaaruannete ja teiste maksustamiseks vajalikkude dokumentide või andmete esitamiseks ÄMS § 574 tähendatud ja avalikult aruandvate kaubanduslike ja tööstuslike ettevõtete tegevuse kohta³³; 4) määrus teadete esitamise kohta tulumaksu alal³⁴; selle määruse III osa käsitab aruandvate ettevõtete ja II osa kõigi teiste füüsiliste ja juriidiliste isikute tuluteadaandeid; 5) määrus trahterimaksu seaduse elluviimiseks ja teostamiseks³⁵; 6) ajutise läbikäigumaksu seaduse elluviimise ja teostamise määrus³⁶; 7) PKMS § 38 järele on majandusministrile ka kingi- ja pärandimaksu suhtes õigus antud tarvitada MKS perioodiliste maksude kohta käivaid eeskirju. Vastavalt sellele on majandusminister teadaande andmise kohus-

³³RT 1934, 6, 51.

³⁴RT 1935, 101, 840.

³⁵RT 1936, 5, 36.

³⁶RT 1936, 52, 442.

tuse pannud pärijate ja kingisaajate peale (Majandusministri määrus PKMS teostamiseks ²⁷ §§ 1 ja 11) ning ühtlasi kinnitanud ka sellekohase teadaande vormi.

Tollimaksude alal on kuabakäsutaja kohustatud esitama ülesandekirja kolme kuu juuksul esemete lattu võtmise päevast arvates. Selle mittetäitmisel võetakse esemed revideerimisele, maksude määramiseks esemete lattu vastuvõtmise dokumendi väljavõtte järgi.

Nagu eelnevast näha, on seadustes ja seaduste põhjal antud määrustes ette nähtud rohkel määral abinõusid, et keegi ei saaks maksustamisest kõrvale hoida.

Arvatava maksukohuslase teadaande saabumisel algab selle kontrollimine ja igasuguste täiendavate teadete nõudmine ja muretsemine. See aste sarnaneb kohtulikule uurimistoimetusele ja seda võiks nimetada ka uurimise toimetuseks. Maksukohuslane peab täitma igasuguste tõenduste või teadetenõudmisi. Ta

võib neid ka ise esitada ja maksuinspektorit neid paluda välja nõuda, kuid peategevus sel maksu kindlaksmääramise astmel langeb siiski maksuinspektorile, kelle toimimine on seaduses ette nähtud ja korraldatud. "Selgitamismenetluse ülesandeks", ütleb A. Hensel "on üksiku maksujuhtumi õiguslikud ja faktilised alused niivõrd kindlaks teha, et ... eriti üksikjuhtumil võlgnetav maks kindlaks määratakse". "Menetlus toimub ühelt poolt alama maksuametkoha, ja teiselt poolt menetlus-võlglaste vahel. See pole kahe poole vaheline protsessimenetlus, sest maksuamet esineb maksuvõlglaste vastu ülemusena selleks, et kindlaks teha riigi maksunõudmist maksuvõlglaste vastu". "Alles hilisem kaebemenetlus sarnaneb protsessile"³⁸

MKS järgi on inspektor kohustatud hoolitsema selle eest, et maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks vajalikud andmed oleks küllaldataud. Seejuures on püütud selle poole, et inspektor hoolitseks ka maksukohuslase eest, kogudes ka maksu-

³⁸ Hensel, Steuerr., lk. 166.

kohuslase kasuks kõnelevaid andmeid. Viimane saab sündida aga ainult sel puhul, kui inspektorile on teada nende andmete olemasolu ja asukoht ja kui nende esitamine maksukohuslasel enesel pole võimalik (MKS § 54). Nii võiks maksukohuslase kasuks andmete kogumine aset leida ainult erandlikult, kui maksukohuslane mingi andme olemasolu ja asukohta võib tõendada või see juhuslikult teisiti selgub ja kui maksukohuslasel seda kätte saada endal pole võimalik.

MKS ettenähtud maksu kindlakstegemise andmeid võiks jagada kolme rühma, nagu seda Helveetsia maksuseaduste puhul teeb E. Blumenstein³⁹. MKS tunneb järgmisi kindlakstegemise vahendeid: 1) niisuguseid, mis saadakse maksukohuslaselt eneselt, 2) kolmandate isikute ja asutiste, nende hulgas ka teiste ametasutiste, teated; 3) maksuinspektori enese poolt kindlakstehtavad asjaolud, nimelt kohalikkude ülevaatuste, äri-, ja arveraamatute ning dokumentide vaatluse ja asjatundjate kaudu saadavad andmed (MKS §§ 42, 43, 45, 46, 48, 52).

³⁹ Blumenstein, Steuerr., lk. 521.

Maksukohuslaselt eneselt kui ka ta seaduslikult esindajalt võidakse nõuda kõige pealt igasuguseid maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks tarvilikke teateid. See käib loomulikult ka niisuguse isiku kohta, kelle maksukohuslus on ainult arvatav (MKS § 42). Nende isikute äraolekul võib nõuda teateid ka nende esindajalt, kuid ainult nende valitsemisel olevate varanduste ja tulude suhtes (MKS § 42).

Teadete nõudmine ja vastuste esitamine peab olema kirjalik (MKS § 43) ja sündima vastavalt maksudetalituse direktori poolt kehtima pandud vormile⁴⁰.

Nõutavad teated peavad olema maksukohusluse kindlakstegemisega ja maksumääramisega loogilises sidestuses nagu seda MKS üldkomisjon seletanud.⁴¹ Järelikult ei või nõuda niisuguseid teateid, mil pole tähtsust käsitletava maksukohusluse kindlakstegemisel, ega pole sunduslik neile vastata, sest ainult seaduse piires nõutud teadete mitteandmine või ebaõigete teadete esitamine on karistatav (MKS § 147, p.p. 1 ja 3). Järelikult võib karistada ainult niisuguste teadete mitte-

⁴⁰MSM II, MKS § 43.

⁴¹MSM II, MKS § 42.

andmise või ebaõigete teadete esitamise eest, mis on loogilises sidestuses maksukohusluse ja maksu kindlaksmääramisega ja mis on nõutud ettenähtud vormi järele.

Isiklikele läbirääkimistele kutsumist, nagu see ettenähtud näit. Helveetsia seaduses⁴², MKS ei tunne.

Dokumentide, arvete ja arveraamatute esitamise nõudmist MKS ei õigusta, välja arvatud äri- ja arveraamatud ning dokumendid^{estvätt} kõigis kaubanduslikes ja tööstuslikes ettevõtteis, mis kuuluvad isikule, kelle asjas teated on vajalikud (MKS § 48). Kui nad on tarvilikud ettevõtte jooksvaks tööks võidakse neid ainult koha peal üle vaadata, vastupidisel korral sünnib nende läbivaatamine inspektori ametruumis.

Vastavalt sellele võib MKS § 147 p. 2. ettenähtud karistus raamatute, arvete ja dokumentide esitamata jätmise või ebaõigel ajal esitamise eest tabada ainult kaubanduslike ja tööstuslike ettevõtte-

te pidajaid.

Kaubanduslike ja tööstuslike ettevõtete äri-
raamatute, arvete ja dokumentide vaatlust äripida-
ja maksukohusluse selgitamiseks võivad toimetada
inspektorid, nende ülesandel aga ka neile alluvad
ametnikud. Samasugust vaatlust võib toimetada maksu-
detalituse direktor ja tema ülesandel talle alluvad
ametnikud, kuivõrd see on tarvilik inspektorite ja
nende ülesandel teotsenud ametnikkude tegevuse kont-
rollimiseks (MKS § 48). Samuti on inspektoril õigus
kutsuda asjatundjaid äri- ja raamatute revideerima (MKS
§ 52).

Silmas pidades, et riigi tuludena 1938/39. aas-
taks eelarve ⁴³ põhjal on ette nähtud lisaärimaksust
mitte-avalikult aruandvailt ettevõteteilt 1.450.000
krooni, aruandvailt aga 1.600.000 kr., kokku 3.050.000
krooni, samal ajal tulumaksust füüsilistelt isikuilt
3.000.000 krooni, avalikult aruandvailt ettevõteteilt
2.000.000 krooni, kokku 5.000.000 krooni, näeme, et
riik lisaärimaksust saab suhteliselt suure tulu. Kuna

aga tulumaksu tuvastamine äripidajatelt sünnib lisa-
 ärimaksu määramisel kindlaks tehtud andmete põhjal,
 siis on äritulude kindlakstegemine riigi seisukohalt
 eriti tähtis. Neid tulusid saadakse aruandvate ette-
 võtete juures kindlaks teha, näit. Saksamaal ⁴⁴ ja
 meil äriraaamatute ja dokumentide põhjal. MKS näeb et-
 te samasuguse talitusviisi ka mitteamuandvate äripi-
 dajate kohta. Tegelikult osutub aga see läbiviidama-
 tuks, olgugi et meil kehtivate seaduste põhjal ^{nende pidamise} (Kau-
 banduss. § 669 j.j.) ja nende esitamine inspektori-
 le on sunduslik (MKS § 48).

Kaubandusseadus § 669 määrab, et kõik kauban-
 duse alal tegelevad isikud on kohustatud oma arve-
 pidamist vastavalt äri liigile tarvilises korras pi-
 dama. Sama kohustus lasub töösturitel (§ 685). Äripi-
 dajad on jagatud kolme liiki. Esimesse liiki kuulu-
 vad pankurid, hulgikaupmehed, välismaaga kauplejad
 ja vahendlejad (komisjonärid). Neile on sunduslik
 kaheksa mitmesuguse äriraaamatu pidamine (§ 670), mis
 annavad täieliku ülevaate nende ärilisest tegevusest.

Need raamatud on: 1) memoriaal, 2) kassaraa-
mat, 3) pearaamat, milles on märgitud üksikud ar-
ved kogu kaubanduslise tegevuse kohta, 4) kõigi väl-
juvate kirjade ärakirjade raamat, 5) kaubaraamat kõi-
gi ostetud ja müüdud kaupade kohta, 6) arveraamat
kõigi võlgnike ja võlausaldajate kohta, 7) müüdud
kaupade üle väljaantud arvete raamat, 8) faktuuride
raamat arvete sissekirjutamiseks väljasaadetud kau-
pade kohta.

Teise liigi moodustavad jaekauplejad (§ 671);
nad on kohustatud pidama: 1) kaupade raamatut, kus
oleks märgitud kõik ostetud ja müüdud kaubad ja näi-
datud nende hinnad, 2) kassa-raamatut, kus oleks mär-
gitud raha sissetulek ja väljaminek; 3) arve-raama-
tut, kus oleks näidatud kaupleja võlad ja tal saada
olevad summad; 4) dokumentide raamatut, kus peaks
tähendatud olema igasugused äridokumendid, nagu võ-
lakirjad, lepingud jne. ühes tasumise äratähendamise-
ga.

Kolmandasse liiki kuuluvad väikekaupmehed ja
käsitöölised, väljaarvatud ainult niisugused, kes töö-
tavad ainult tellimise peale (§ 672). Neile on sun-

duslikud: 1) kassa-raamat, 2) kaubaraamat ja 3) arveraamat.

On lubatud pidada veel rohkem raamatuid, kuid igale äripidajale on sunduslik igapäevase mustandi pidamine, kuhu tuleks esialgu sisse kanda kogu läbikäik päeva jooksul (§ 673).

Et tõendavat jõudu omada, peavad äriraamatud olema peetud korralikult, ilma parandusteta, ilma kraabeteta, määrimata, ilma juurdekirjutisteta riidade vahel ja vahelistes tühikutes. Raamatu leheküljed peavad olema nummerdatud juba selle algamisel (KS §§ 675, 681) ja vead tulevad parandada määratud korras (KS §§ 676, 677).

Niisugune raamatupidamise läbivaatamine võimaldaks inspektoril maksustamise juures maksu enamaltjaolt täpselt tuvastada; see kaotaks omavolilise puhaskasu või tulu tuvastamise, olgu see riigi või maksukohuslase kasuks, kaotaks alalise nurisemise ebaõiglase maksustamise üle, ja võimaldaks ühtlase maksustamise. Ometi ei saa seda läbi viia, kuna seaduses pole raamatupidamise kohustuse täitmiseks nähtud ette mingisuguseid sanktsioone.

Aruandvad ettevõtted, olles kohustatud oma osanikele aru andma samuti oma aruandeid avaldama, on faktiliselt sunnitud raamatuid pidama ja inspektorile aruandeid esitama (ÄMS § 586). Seetõttu tuleb neilt võetavate maksude tuvastamist pidada seaduses ettenähtud määral kindlustatuks. Ainult aruandvate ettevõtete, nimelt aktsiaseltside, osühingute, ja krediit- või kooperatiivasutiste juhatajad või asjade korraldajad, kui teadlikult paigutavad valetea-teid ühingu või seltsi aruandesse, bilanssi või äri-raamatusse, langevad vanglakaristuse alla mitte üle 6 aasta (KRS § 547 p. 2).

Mis puutub aga äripidajaisse, kes pole kohustatud avalikku aruannet esitama, siis on neil võimalik ka raamatuid pidades vabaneda nende esitamisest lihtsa karistamata seletusega, et nemad raamatuid ei pea. Läbiotsimis-õigust inspektoril ei ole. Niisugune seaduspärast maksustamist kahjustav nähe on võimalikuks saanud selle läbi, et varem kehtinud seadused (KS §§ 686 ja 687, Nuhtluss. §§ 1173 ja 1174), kus olid nähtud ette karistused ja teatavad tagajärjed

äriraamatute mittepidadamise või korratu pidamise kor-
raks on muudetud Kriminaalseadustiku maksmapanemise
seadusega ⁴⁵, KrS ise aga ei näe ette mingeid sel-
lekohaseid karistusi peale eelpool nimetatute (§ 547),
kuid seegi ei karista äriraamatute mittepidadamist,
vaid ainult ebaõiget raamatupidamist, nagu MKS §
146-ki.

Ses suhtes läheb MKS lahku Saksa Reichsabgaben-
ordnungist, mis näeb ette raamatupidamise üksikas-
jad, kohustuse neid pidada seadustes ettenähtud juh-
tumitel (AO §§ 162 ja 163) ja kohustuse üles märkida
tulud, kui need ületavad 2000 Saksa marka (AO § 164).
Nende ettekirjutuste mittetäitmise eest on nähtud
ette karistus ⁴⁶ (AO § 377).

Viimasel ajal on siiski märgata püüdu maksuko-
huslasi raamatupidamisele kohustada või ergutada.
AjLMS § 18 ütleb, et korraliku raamatupidamise puu-
dumisel ettevõtte pidaja on kohustatud pidevalt pee-
tavas raamatus või kaustas üles märkima vähemalt et-

⁴⁵ RT 1934, 85, 704, III osa, § 17.

⁴⁶ Becker, AO; Vaabel, Parteiõigused, lk. 79.

tevõtte päevased läbikäigud. Maksuinspektor võib lubada piirdumist nädalaläbikäikude märkimisega, kui päevaste läbikäikude ülesmärkimine ettevõtjale äärmiselt raskeks osutub. AjLMS § 26 näeb ette teatava sanktsiooni neile ettevõtete pidajatele, kes raamatuid ei pea: nad võivad ainult kirjalike tõendus-
te abil vaielda ettevõtte läbikäikude hinde vastu.

Majaomanikke püüab seadus ergutada raamatupidamisele sellega, et ^{TMS} (§§ 10 ja 11 ettenähtud tulud ja kulud kinnisvaradest, välja arvatud põllumajapidamised, määratakse tulumaksustamisel kindlaks pideva ja korraliku raamatupidamise andmeil, mis on koostatud tulusid ja kulusid tõendavate dokumentide alusel ⁴⁷, selle puudumisel aga hindamise teel, kusjuures kulude puhul on ette nähtud vastav tabel. Korraldusajalehtedes ilmunud majaomanikke esinduse - Majaomanike Koja esindajate seletuse järgi olla need tabelis ettenähtud kulude normid liiga väikesed ja seetõttu võiks loota, et majaomanikud raamatuid pidama hakkavad.

Peale teadete, mis maksukohuslaselt saadakse üldiste või nimeliste nõudmiste peale, on maksukohuslased ise õigustatud esitama maksukohusluse selgitamise ja maksumääramisse puutuvaid tõendusi, kuid ainult kirjalikke (MKS § 57). Kui maksukohuslane tahab esitada ametlikke dokumente, mis on kohtu- või valitsusasutistes, siis maksuinspektor kas nõuab ise välja selle dokumendi või annab maksukohuslasele tunnistuse sellekohase teatise saamiseks (MKS § 55). Inspektoril on aga õigus neid tõendusi kõrvaldada, kui maksukohuslase poolt esitatud tõendus pole kooskõlas seadusega, kui tõendusega selgitataval asjaolul pole asja otsustamisel olulist tähendust või kui see asjaolu on juba küllalt selge (MKS § 58). Tunnistajate ülekuulamist MKS ette ei näe, vaid lubab, nagu öeldud, esitada ainult kirjalikke tõendusi. AMS § 62 näeb küll ette ka tunnistajate ülekuulamise, kuid maksu tuvastamismenetluses ei saa seda normi kasutada, sest AMS eeskirjad tulevad kohaldamisele ainult niivõrd, kui võrd erieeskirjadega pole antud teisi korraldusi (AMS § 1); MKS § 57 räägib aga ainult kirjalikest

tõendustest.

Maksukohuslane võib aga algatada asjatundjate ülekuulamist ja andmete kogumist kohtu- või valitsusasutistest (MKS §§ 57 ja 55).

Teated, mida võidakse nõuda kolmandailt, kõrvalistelt isikult ja asutistelt, nende hulgas ka valitsus- või omavalitsusasutistelt, on kahte liiki, ühed on üldised, mida kohustatakse esitama seaduse põhjal (MKS § 46), antud majandusministri määruste alusel, teised on nimelised, mida esitab inspektor (MKS § 45).

Üldiseid teateid võidakse nõuda ainult vastava Riigi Teatajas avaldatud kuulutuse põhjal mitte varem kui ühe kuu pärast kuulutuse avaldamisest arvates, ja sellekohastel teatelehtedel, kui niisugused maksmad on pandud. Erandid on tehtud ainult krediit-asutiste suhtes, samuti tolli- ja aktsiisimaksude alal, missuguseid võidakse nõuda ainult vastavate maksuseaduste alusel (MKS § 46). Nende üldiste teadete andmise otstarbeks on peaasjalikult maksukohuslase kindlakstegemine, mis kuulub ammendusmenetlus-

se, kuid samad teated sisaldavad andmeid ka maksu tuvastamiseks.

Majandusministri poolt MKS § 46 põhjal antud "Määrus teadete esitamise kohta tulumaksu alal"⁴⁸ kohustab maksu tuvastamiseks tähtsaid teateid andma kolmandaid isikuid. Nimelt, kohustab selle määruse IV osa, pealkirjaga: "Teated tasude ja pensionide kohta", kõiki isikuid ja asutisi igal aastal esitama blanketil vorm nr. 4 teateid nende poolt eelmisel aastal rahas ja natuuras makstud kui ka sama aasta eest tasumisele kuuluvate palkade, aruandmata sõidu-, päeva- ja esindusrahade kohta, vabakutseliste honoraride ning pensionide ja pajukite kohta, väljaarvatud määruses tähendud erandid, mis koosnevad peajasjalikult niisugustest tasudest ja pensionidest, mis oma vähesuse tõttu ei või maksustamise aluseks olla, ja mis seetõttu maksustamisasutisi ei või huvitada.

Sama määruse V osa pealkirjaga "AktSIONÄÄRIDE nimekirjad", kohustab kõiki aruandvaid ettevõtteid esitama blanketil vorm B nr. 5 täieliku nimekirja kõigi teadaolevate aktSIONÄRIDE ja osanike kohta;

ühistegelised ettevõtted on kohustatud teatama ainult nende isikute nimekirja, kes saavad oma osamaksust osakasu üle 50 kr.

Pärandi- ja kingimaksule alluvaist juhtumeist kohalikule maksuinspektorile teadete saatmisele kohustab juba seadus. Kõik kohtud, administratiiv-asutised, ametnikud ja omavalitsused on kohustatud talle teatama igast ametalaliselt neile teatavaks saanud pärandi-avamisest, lisandades teatele teadaolevaid andmeid pärandi koostise kohta. Notarid ja muud riigi- ja omavalitsus-asutised on kohustatud ühe nädala jooksul saatma talle ärakirjad nende juures tehtud või tõestatud kinkelepinguist (PKMS § 31).

Kasumit taotlevad juriidilised isikud, samuti kaubaladude pidajad on kohustatud kahe nädala jooksul, arvates pärandaja surma teadasaamise päevast, teatama maksuinspektorile nende käes olevate ja pärandajale kuuluvate varade kirjelduse või kapitalide suuruse. Teatamata võib jätta ainult väheväärtuslikke objekte, mille väärtus ei ületa 100 krooni. Veel tuleb anda teateid pärandajale tüürile antud see-

fide kohta; viimaste esmakordse avamise juurde kut-
sutakse maksuinspektori esindaja. Elukindlustuslepin-
gu alusel kindlustusvõtja surma puhul soodustatule
kuuluvast summast võib välja maksta ainult 500 kroo-
ni, kuna muu osa väljaandmiseks tuleb enne teatada
maksuinspektorile ja saada temalt selleks nõusolek
(PKMS § 32).

Kõikide nende teadete määratud tähtajaks esita-
mata jätmise või valeteadete andmise eest on ette
nähtud rahatrahv kuni 500 kroonini, korduvatel juh-
tumitel kuni 1000 kroonini.

Samasuguse karistuse alla langevad süüdlased
maksu tuvastamiseks kõrvalistelt isikutelt, riigi-,
omavalitsus- ja eraasutistelt nimeliselt nõutud tea-
dete mitteandmise või ebaõigete teadete andmise eest.

Niisuguseid teateid võib nõuda nimeliselt, s.o.
üksikult isiku või asutise poole pöörastes inspek-
tor kas oma äranägemisel või maksukohuslase palvel
asjaolude kohta, mis on küsitletavatele teada ja
olulised ja tähtsad, nimetatud isikute või ettevõ-
tete maksukohusluse ja maksustamisaluste kohta käi-

vate andmete kontrollimiseks. Teated tulevad anda kahe nädala jooksul, arvates nõudmise saamisest ja peavad olema kirjalikud, ainult inspektori nõusolekul võib teadeteandja teha seda maksuasutises suusõnaliselt. Nende kohta koostatakse protokoll, millele kirjutavad alla teadeteandja ja inspektor või tema eest vastav ametnik (MKS § 45). Nende isikute ja asutiste ringis, kellelt võidakse teated nõuda, on piiramata; ainult krediit-asutistelt võib nõuda teateid majandusministri erilisel loal, kuivõrd eriseadustest ei järgne teisiti; nõutavad teated võivad puutuda krediitasutise klientidesse ja ainult viimaste varadesse või tuludesse (MKS § 45). Sellest viimasest üldmäärusest on tehtud üks erand, nimelt pärandi- ja kingimaksu suhtes, mille puhul võidakse krediitiasutistelt nõuda teateid ka ilma majandusministri loata (PKMS § 38 p. 2).

Teadete nõudmised kolmandailt isikult ja asutistelt on nimelised selles mõttes, et neid võidakse nõuda nimeliselt äratähendatud asutiselt või isikult ja samuti nimeliselt äratähendatud konkreetse maksus-

tamisjuhtumi korral. Kui niisuguses teadete nõudmises ei ole ära tähendatud, missuguse maksukohuslase kohta ja missuguse maksu alal teateid nõutakse, ei tarvitse küsitu sellele vastata ⁴⁹.

Krediitasutistelt teadete nõudmise õigus on kit- sendatud selleks, et krediitasutistelt, kes peavad saladuses hoidma kõiki panga tegevusse puutuvaid and- meid ⁵⁰, teadete nõudmine "sünniks ainult tõsise va- jaduse puhul ja ei muutuks üldiseks" ⁵¹.

Seaduspäraselt esitatud teadete andmise nõudmi- se täitmine on sunduslik ja selle mittetäitmise või jälle ebaõigete andmete või seletuste andmise eest on ette nähtud karistus (MKS § 147 p.p. 1 ja 3). Teadete andmisest võivad aga keelduda rida isikuid, kellele keeldumise puhul ei saa määrata mingit ka- ristust.

Niisuguseiks isikuiks on:

- 1) selle isiku abikaasa, kelle kohta teateid

⁴⁹ MSM II, MKS § 45; MPK 215-R-1936.

⁵⁰ Krediitasutiste seadus, § 34.

⁵¹ MSM II, MKS § 45, MKS üldkomisjoni seletus.

nõutakse, samuti ta ülenevad ja alanevad sugulased, eestkoste- või hoolealused ja külgjoones sugulased ning hõimlased kuni teise astmeni;

2) need, kes teenivad isiku juures, kelle kohta nõutakse teateid;

3) arstid, advokaadid, kui nõutud teated on usaldatud neile nende kutseülesannete täitmisel;

4) vaimulikud, kui nõutud teated on usaldatud neile vaimulikkude ülesannete täitmisel;

5) riigiteenijad, kui teadete andmine pole kooskõlas saladuste hoidmise kohusega;

6) kõik teised isikud, kui neile seadusega keelatud nõutud teadete avaldamine (MKS § 47).

Pääle teadete nõudmise maksukohuslaselt ja kolmandatelt isikutelt võib inspektor ka ise oma tegevusega kindlaks teha mõningaid maksukohusluse ja maksu määramiseks tarvilisi andmeid ja asjaolusid.

Selleks on inspektor enese äranägemisel kui ka asjaosaliste soovil õigustatud kohapealseid ülevaatusi toime panema ja asjatundjaid üle kuulama.

Inspektor võib saadud teadete kontrollimiseks

ja muude maksustamiseks vajalike andmete hankimiseks, eriti aga maksustamisaluseks oleva eseme hindamiseks toime panna kohapealseid ülevaatusi. Nii võib kõigepealt aset leida maksustamisaluse objekti, nagu kinnisvara hindamine, samuti võib osutada tarvilikuks ülevaatus äri või tööstuse suuruse ja liigi kindlakstegemiseks, et näiteks selgitada, kui suured on äri või tööstuse ruumid, kui palju inimesi on nendes tegevuses jne.

Seaduses on ette nähtud kinnisvarade eriline hindamine nii hästi päranduse- ja kingimaksu kindlaks määramiseks, kui ka ostu-müügi puhul tempelmaksu ja kinnistus-lõivu kindlaks määramiseks. See on tingitud sellest, et olgugi et seaduses on ette nähtud seaduslikud hinded (PKMS § 18, 17 ja 19. TeMS § 6), võib see hinne osutada vastuvõetamatuks niihästi maksumaksjale, kui ka maksusaaajale - riigile. Seadus lubab selle tõttu kinnisvarade ümberhindamist (PKMS § 20). Hindamine toimetatakse seaduses ettenähtud asjatundjate komisjoni poolt. Niisugust ümberhindamist võib nõuda maksukohuslane,

kandes sellega ühenduses olevad kulud. See ümberhindamine võib aga toimuda ka maksuinspektori algatusel, kui vara väärtus on seaduslikust hindest ilmselt kõrgem või kui vara teatav osa seaduslikus hindes ei sisaldu. Ümberhindamise algatuseks on aga vajalik maksudetalituse direktori igakordne luba. Sel korral kannab ümberhindamise kulud riik. Mõlemal korral loetakse maksude määramisel aluseks see hinne, mis on kindlaks määratud niisugusel ümberhindamisel.

Kohapealset ülevaatuset toimetab inspektor või tema ülesandel ka talle alluv ametnik. Nende ülesandeks on teadete saamine kolmandailt isikuilt nii hästi perioodiliste maksude alalt kui ka üksiku, nimeliselt kindla maksukohuslase ja tema maksustamisaluse selgitamiseks, kui neid andmeid pole esitatud või inspektor nende kontrollimist peab tarvilikuks. Niisugusel korral on nad õigustatud vaatlema äri- ja arveraamatuid ning maksustamiseks vajalikke dokumente kolmandile isikuile kuuluvais kaubandus- ja tööstusettevõtteis (MKS § 48).

Kohalikke ülevaatusi, samuti äri- ja arve- raamatute ning dokumentide vaatlusi toimetatakse kohapeal harilikel töö- või äritundidel. Vaatluse toimetajail on õigus teha väljavõtteid ja ära kirju tar- likest raamatuid ning dokumentidest asjatoimetuse jaoks. Juhul, kui nimetatud raamatud pole vajalikud ettevõttele jooksvaks tarvitamiseks, võidakse nõuda nende esitamist ametruumes (MKS § 49).

Ülevaatuse kohta koostatakse otsekohe pärast ülevaatuse lõppu ülevaatuse kohal protokoll, millesse märgitakse:

- 1) ülevaatuse kohta, aeg ja ese;
- 2) ülevaataja, juuresolnud ametnike, tunnistajate ja asjaosaliste nimed;
- 3) ülevaatuse käik ja tulemused;
- 4) asjaosaliste ja tunnistajate seletused.

Sellele protokollile kirjutavad alla ülevaatust toimetanud ametnik, asjaosalised ja tunnistajad.

Toimetades ülevaatust, puutub inspektor paratamatult kokku niisuguste esemetega, mille määrit-

lemine või hindamine nõuab erilisi teadmisi teaduse, tehnika, majanduse või raamatupidamise alal, mida tal enesel ehk ei ole. Selleks võimaldab seadus tal-
le tarviliste asjatundjate kutsumise (MKS § 52).

See seaduses (MKS § 52) toodud asjatundjate lä-
bi kindlakstehtavate asjaolude loetelu ei ole täie-
lik, sest MKS näeb kaudselt ette veel ühe liigi as-
jatundjaid, nimelt niisuguseid, kelle arvamusi, ot-
seste andmete puudumisel või nende usaldusväärsus-
tuse korral maksustamisasutised maksustamisaluste
kindlaks tegemisel peaks kasutama (MKS § 61). Niisu-
guseid asjatundjaid ei saa lugeda asjatundjate hul-
ka teaduse, tehnika, majanduse, kunsti või raamatu-
pidamise alal; need peaks olema asjatundjad teatava
töönduse või teenistuse tulukuse alal; näit., sepe-
töö tulukuse alal peaks asjatundjaks olema mõni
usaldatav sepp jne. Ka niisuguste asjatundjate kut-
sumine ja ülekuulamine tuleb lugeda inspektorile
mitte ainult lubatuks, vaid kohuslikuks, kui tal
maksu määramise aluste kindlakstegemiseks teisi and-
meid ei ole. 52

52 vrd. Blumenstein, Steuer, lk. 532
Bühler, Lehrb., lk. 275

Asjatundjaks olemine on avalik kohustus ja sellest võidakse loobuda ainult mõjuvail põhjustel: seadustes (MKS ja AMS) ei ole need põhjused, mida mõjuvateks tuleb pidada, loetletud. Mitteilumuse korral tuleb käsitada AMS § 34 ettenähtud põhjuseid, kuna põhjuseta ilmumatajäämise korral ametasutised on neid õigus karistada väljakutsutat AMS § 110 põhjal rahatrahviga kuni kümne kroonini, kordumise korral aga kuni 30 kroonini, samuti "kaaluva põhjuseta" arvamuse andmata jätmise korral.

Asjatundjale tuletatakse meelde enne ülesande täitmisele asumist, et ta on kohustatud täitma temale pandavat ülesannet erapooletult, õiglaselt ja kooskõlas seaduste ja määrustega ning hoidma saladuses temale ülesande täitmisel teatavaks saanud andmed (MKS § 53). Selle kohustuse mittetäitmise, s.o. saadud andmete avaldamise eest langeb asjatundja karistuse alla KrS § 513 põhjal. See karistus, mille suurus ettenähtud-asjaolude kohaselt on rahatrahv kuni 300 krooni ja vanglakaristus mitte üle 6 kuu, tabab seaduse järgi ainult riigi äri- või tulumaksu komiteesse või komisjoni kutsutud asjatundjat, järelkult mitte inspektori poolt tema juurde kutsutud eksperti.-Peale selle kaotab süüdlane

asjatundja eksperdiks olemise õiguse kolmeks aastaks.

Äri- ja arveraamatute, dokumentide ja ladude vaatlusel on asjaosalisel õigus taandada asjatundjaid, kellele ta ei pea võimalikuks usaldada oma ärisaladusi; kuid ta peab näitama, et tal on umbusalduseks mõjuvaid põhjusi. Nende põhjuste üle otsustab maksuinspektor. Kuigi seda pole seaduses otseselt öeldud, pole seal ette nähtud ka kedagi teist, kes selle küsimuse otsustaks (MKS § 53).

Maksukohuslane ise võib ka paluda "ära kuulata asjatundjaid", väljaarvatud küsimustes, mis puutuvad tollimaksude määramisse (MKS § 57).

Asjatundjate tasu ja sõidukulud kannab riik, väljaarvatud see juhtum, kui asjatundjat üle kuulata on palunud maksukohuslane ja selle juures ükski asjaolu, mille tõenduseks maksukohuslane palus asjatundjat välja kutsuda, ei leia asjatundja poolt kinnitust (MKS § 57/52).

Seaduses on selgitamata jäetud, kas toob maksukohuslane ise kaasa asjatundja ning palub seda

2) asjas, mis puudutab asjatundjate või hool-

"ära kuulata" või nimetatakse asjatundja maksukohus-
lase sellekohase palve puhul inspektori poolt. MKS
ebaselguse tõttu ses küsimuses tuleks AMS § 1 põhjal
käsitada sellekohaseid AMS norme. Nende alusel (AMS
§§ 72 - 75) tuleb ametasutisel kutsuda asjatundjaiks
"sellekohaseid ametlikke eriasutisi või asjatundjaid",
kui eriseadus selleks ei tee takistusi. Ametasutis
võib kasutada asjatundjatena ka teisi isikuid, kui
ametlikke asjatundjaid ei ole, või kui see on tarvi-
lik asja iseärasuse tõttu. Sellest võib aru saada,
et asjatundja nimetamine kuulub ametasutise, järe-
likult ka inspektori või komisjoni (MKS §§ 71 ja 61)
kompetentsi.

Asjatundjate kohta on maksvad MKS §§ 39-41 ees-
kirjad. Nende järgi asjatundjaks kutsutud isik peab
ise taanduma ja võib teda taandada asjaosaline ta ene-
se mittetaandumise korral:

1) asjas, mis puudutab teda ennast, ta abikaa-
sat, sugulasi ülenevas või alanevas joones või sugu-
lasi külgjoones kuni neljanda astmeni või hõimlasi
kuni teise astmeni, samuti isikut, kelle teenistuses
ta seisab;

2) asjas, mis puutub ta eestkostmisel või hooldamisel olevaisse isikuisse, takasulapsesse või kasuvanemasse;

3) asjas, milles ta oli või on asjaosalise seaduslik esindaja või volinik;

4) asjas, millest on huvitatud ta ise või isik, kelle volinikuks ta oli või on, või kes on temaga punktides 1 ja 2 nimetatud vahekorras;

5) asjas, mille järgi tema vastu on alatud distsiplinaar- või kriminaaltoimetus.

Peale eelpoolloeteldud, seaduses otseselt nimetatud inspektori poolt haingitavate andmete, on inspektorile kohustuslik veel üht liiki andmete kogumine. Nimelt tuleb maksu määramiseks niisugusel korral, kui otsesed andmed puuduvad või ei ole usaldusväärsed, määrata maksustamise alused kindlaks hindamise teel (MKS § 61), mille juures maksustamisasutis on kohustatud kasutama ka "asjakohaseid võrdlusi teistes samalaadilistes asjades kindlakstehtud andmetega, samuti ka tarbekorral asjatundjate arvamusi. "Hindamise alused ja käik ning asjatundjate arvamused peavad olema näidatud aktis"⁵³. See

Ex bibl. univ. Tart.

⁵³ MSM II, MKS § 61, MKS üldkomisjoni seletus.

on möödapääsemata tarvilik, sest esialgset maksustamist toimetav asutis ei otsusta seda küsimust lõplikult ning kaebesutistel peab olema võimalus selle asutise otsustamist kontrollida täies ulatuses, mida aga poleks võimalik teha, kui kasutatud andmeid ei ole ära näidatud. Riigikohus leiab⁵⁴, et "ei saa maksukohuslase tulu hinnata andmete põhjal, mille usaldusväärtsuse üle ei saa otsustada asjaosaliste kaebuse puhul järgmistel asja otsustamise astmetel ja mis teada on üksnes maksukomiteel, kuid ei ole teatavaks tehtud ei asjaosalistele, ega järgmistele asja otsustamise astmetele".-

Nii ei võiks olla kahtlust, et inspektor on kohustatud asetama oma vastavasse akti ka neid, teistes samalaadilistes asjades kindlaks tehtud andmeid, kui maksu aluste kindlaksmääramine võrdluse teel tarvilikuks osutub.

⁵⁴MSM II, MKS § 61, Rkh. adm. osak. otsus 198-II-1934.a.

IV. Erandeid tuvastusmenetluses.

Nagu varem öeldud, on tuvastamise sihiks kindlustada ühtlast seadusepärasest maksustamist. Meie seadustes leidub aga norme, mis ühtlast maksustamist ei võimalda. Niisugusteks normideks tuleb pidada Riigihoidja dekreedina antud TMS muutmise ja täiendamise seaduse ⁵⁵ norme - §§ 63 ja 9¹ - aktsiatelt, osatähtedelt ja muudelt vastavatelt väärtpaperitelt saadava tulu maksustamise suhtes.

Kuna TMS § 21 näeb ette üldised maksustamise normid, mis tõusevad maksustatava tulu osa pealt, mis ületab 30.000 krooni 36 %-ni, määrab nimetatud § 9¹, et rahakapitalide tulud nimeta aktsiatelt, osatähtedelt ja muilt vastavalt väärtpaperitelt, mis saadud dividendina, lisadividendina või nendele vastava tuluna, maksustatakse tuluallika juures 12 % määral tuludest kinnipidamise teel, kuna § 63 määrab, et selle kinnipidamisega need nimeta väärtpaperid loetakse lõplikult maksustatuks. Selle seaduse alusel 10. jaanuaril 1938.a. antud majan-

dusministri K. Selteri määruse⁵⁶ § 7 lisab sellele veel juurde: "Kui selles korras maksustatud tulusid on arvatud maksukohuslase tulumaksustamisel tema muude tulude hulka, siis võib ta nende eraldamist taotleda usaldusväärsete tõenduste esitamisega üldises korras".

Nii osutub võimatuks nimeta aktsiate, osatähtede ja muude vastavate väärtpaberite omanike ühtlane maksustamine nendest väärtpaberitest saadud dividendide suhtes. Väärtpaberite omanikud, kelle tulud ületavad 5000 krooni, saavad tunduvat maksualandust, mis võib ulatuda 24 %-ni, kui need tulud ületavad 30.000 krooni, kuna neid, kelle tulud ei ületa 4000 krooni, maksustatakse suuremal määral, kui üldiselt ette nähtud. See vahe võib ulatuda 7 %-ni, sest 5 % on tulumaksu alammäär (TMS § 21).

Need seaduse kui ka määruse normid on vastolus kehtiva põhiseadusega, sest "kõik kodanikud on seaduse ees võrdsed" (Ps § 9). Kui seaduses on ette

⁵⁶ RT 1938, 4, 21.

nähtud progressiivne tulumaks, siis peab see kehtima kõikide kodanike suhtes võrdselt. Käsiteldaval juhtumil on tuluallikas sama, nimelt nimeta aktsiate ja osatähtede dividendid; tulusaajad on samuti võrdsed tähendatud nimeta väärtpaberite omanikud. Nimeliste aktsiate ja osatähtede omanikud on sama ettevõtte osanikud, järelikult sisuliselt võrdsed, ometi langevad nad tulumaksu alla progressiivselt tuludele, s.o. kas suuremal või vähemal määral. Nii ei ole nad seaduse ees võrdsed, mida aga põhiseadus ei luba.

Nimetatud seadus takistab maksu õiget tuvastamist veel sellega, et inspektorile nähtamatuks võib jääda see allikas, kust on saadud nimeta aktsiatesse või osatähtedesse paigutatud kapital. Kui kellegi tuluteadaandesse ilmuvad tulud aktsiatest või osatähtedest, siis inspektor, kui varem pole deklareeritud vastavaid tulusid, ega varandust, võiks alustada maksustamismenetlust selle kapitali suhtes. Kui aga maksukohuslane seda üldse deklareerida ei tarvitse ja see ka mingil teisel teel inspektorile teatavaks ei saa, jääb ka sellelt tulult vas-

tav maks võtmata, mis jälle kahjustab riigikassa huvisid.

Teatava privileegi põllupidajaile sisaldab TMS § 12¹ põhjal Vabariigi Valitsuse poolt 10.märtsil 1938.a. antud "Põllumajapidamise keskmiste tulunormide määrus"⁵⁷. Põllumajapidamisest saadud tulu ei kuulu tuvastamisele harilikus korras, vaid maksustatav tulu arvutatakse järgmiste normide alusel:

- 1) hinnatud maade igalt puhtakasurublalt 4 krooni;
- 2) hindamata maade igalt tulundusemaa hektarilt 10 - 20 krooni, väljaarvatud Saaremaa, kus normiks on 6 krooni hektarilt.

Peale selle on ette nähtud selle tulunormi vähendamise võimalus ikalduse või õnnetusjuhtumi korral, samuti asunikele, kes maakohta kasutanud vähem kui 8 aastat ega oma veel tarvilikku inventari. Tulust arvatakse maha makstud rent ja võlgade protsendid.

⁵⁷ RT 1938, 26, 212. 1937, 22, 185.

Kuna tulundusmaa rent meie oludes tegelikult on suurem, siis arvestatakse põllupidajailt tulumaksu nende tõelikust tulust madalamalt summalt. See määrus, mille andmine on tingitud osalt sellest, et põllumajanduse tulude kohta maksukohuslastel harilikult andmed puuduvad, on põllupidajaile ühtlasi teatavaks soodustuseks - on ju põllumajanduse soodustamine üldse praeguse majanduspoliitika põhiprintsiipe.

Erandina näeb seaduse põhjal antud määrus veel ette majaanike kulude tuvastamiseks erilise tabeli ⁵⁸, millest juba varem on kirjutatud.

Majandusministril on õigus määrata ka laevade maksustava tulu tuvastamiseks keskmised kulu- protsendid (TMS § 12¹), mis seni on avaldamata.

AMS § 542 põhjal kinnitab majandusminister kaheks aastaks läbikäigu keskmised kasuprotsendid kaubandus- ja tööstusettevõtete maksustamiseks. Kui täielik seaduse nõuetele vastav raamatupidamine puudub, tuleb tuvastamisel nendega arvestada.

⁵⁸ RT 1936, 30, 201; 1937, 22, 185.

V. Maksukohuslase õigused tuvastusmenetluses.

Nagu eelnevast näha, ilmneb maksu tuvastusmenetluses maksukohuslase subordineeritud olukord.

"Kohustusadressaadi subordineeritud olukorra peamise ilme", ütleb prof. J. Vaabel "kujundavad maksukohustuse vahekorra realiseerimise tingimused.

Riik on õigusadressaadina õigustatud valvama kohustuse tekkimist tingivate asjaolude esiletuleku üle, kohustades sel puhul ühekülgselt kohustusadressaati mitmesuguste teadete andmiseks ja mitmesuguste erikohustuste täitmiseks"⁵⁹.

Kehtiv MKS püüab seda maksukohuslase seisukorda korraldada selles mõttes, et maksu saaks seaduse järgi kindlaks määrata, milleks, ta nagu Sakamaal AO-gi (AO § 204) kohustab inspektorit nimeliste või üldiste teadete hankimisel MKS §§ 45 ja 46 korras koguma ka neid andmeid, mis kõnelevad maksukohuslase kasuks, kui võrd nende andmete olemasolu ja asukoht talle on teada ja kui võrd nende esitamine pole võimalik maksukohuslasel endal (MKS § 54).

Peale selle juhtumi näeb MKS ette veel mõningad juhtumid, millal inspektor on kohustatud teateid koguma maksukohuslase huvides.

Kui maksukohuslane toetub asjaoludele, mida võimalik on kindlaks teha kohtu- või valitsusasutistes ametlikkude dokumentidega, nõuab inspektor sealt akti resp. vastavad väljavõtted või vaatleb neid kohapeal, või annab maksukohuslasele tunnistuse sellekohase teatise saamiseks. See määrus annulleerub sama seaduse järgneva lausega: "Kui dokumendi väljanõudmine tekitaks asjatoimetuses viivitust, mida maksustamise huvides ei või lubada", siis võib inspektor asja otsustada dokumenti välja nõudmata (MKS § 55). Et dokumendi väljanõudmine igal juhul viivitust tekitab, on selge, kuid misugune on viivitus, mida "maksustamise huvides ei või lubada", jääb tumedaks. See annab inspektori äranägemisele väga avarad piirid, jättes maksukohuslase huvid kaitseta.

Samuti täiesti äranägemisest sõltuva sisuga on MKS § 56, mille järgi maksuinspektor leides, et mõne talle teadaoleva maksukohuslase huvides tähtsa

asjaolu kohta pole esitatud tõendusi, teatab sellest maksukohuslasele, määrates talle tähtaja tõenduste esitamiseks, "kui tähtaja määramine ei tekita viivitust asjas". Kuna aga viivituse tekkimine on paratamatu, võib maksustamine selgi puhul toimuda ebaõiglaselt.

Nagu eelöeldust selgub, näib MKS ühelt poolt tahtvat maksukohuslasele juba tuvastusmenetluse keskel kindlustada inspektori erapooletut teotsemist, kohustades teda selgitama mitte üksi asjaolusid, milledest järgneb riigi maksunõudmise õigus, vaid ka maksustatu tõelist olukorda. Teiselt poolt aga ilmneb teatav ükskõiksus maksukohuslase huvide vastu, kelle loeteldud õigused sama seaduse täpse täitmise juures ainult näiliseks võivad osutuda. Iga tõenduste esitamiseks vajaliku tähtaja andmine kutsub esile paratamatult asja otsustamise edasilükkamise, s.o. viivituse; samuti on ajakulu teadete või dokumentide nõudmisel möödapääsemata - jällegi tekib viivitus. Nii ei aita need näiliselt maksukohuslase rahustamiseks ja rahuldamiseks antud normid ta

seisukorda kergendada, vaid pigemini selle subordineeritust veelgi alla kriipsutada.

See ei ole aga õige, sest nagu juba sissejuhatuses tähendatud, tuleb moodsaõigusriikluse seisukohalt võtta makse ainult seaduses ettenähtud suuruses, teiste sõnadega, ka maksude võtmisel tuleb seadust täpselt täita. Midagi ei saa tegemata jätta sel põhjusel, et tõe selgitamine nõuab aega; seda nõuab tõe selgitamine pea igas asjas.

MKS pole korraldanud maksukohuslase õigust, tutvuda inspektori poolt kogutud ja maksustamise aluseks võetud andmetega. Selle tõttu tuleks käsitada AMS § 1 põhjal vastavaid AMS norme. Nende põhjal (AMS § 31) on asjaosalistel õigus ametasutise amettundiel näha akte ja teha neist ära kirju ja väljavõtteid niivõrd, kui see nende õiguslike huvide kaitseks on tarvilik. Vaatamisele ei kuulu aga nõupidamise protokollid, ametlikud ettekanded, otsuste kavad ja muud paberid, millede näitamine asjaosalistele võiks osutada kahjulikuks mõne asjaosalise või kolmanda isiku seaduslikule huvile, või millede näitamist avalik huvi ei võimalda.

Need esskirjad sisaldavad terve rea ebaselgeid reservatsioonide. Pole selge missuguste paberite näitamine rikuks "avalikku huvi" või kolmandate isikute "seaduslikku huvi". Ometi on maksukohuslasel oma seisukohtade kaitsmiseks tarvis tunda kõiki andmeid, millele ta maksustamine tugineb. "Avalik huvi" ja "kolmandate isikute seaduslik huvi" on mõisted, mida võidakse erinevalt tõlgendada ja seetõttu loobuda maksukohuslasele ka niisuguste andmete näitamisest, millele ta maksustamine õieti tugineb. Maksukohuslane, kelle vastu kasutatakse tundmatuid andmeid, pole loomulikult suuteline neid ümber lükkama.

Nagu näha, on maksukohuslase õigused tuvastusmenetluses üldiselt mitmesuguste reservatsioonidega kitsendatud. Et neid tarvis oleks, on raske oletada. Kui kriminaal-protsessis raskeile kurjategijaile on võimaldatud tutvuda eranditult kõigi ta vastu kogutud tõendustega, siis ei tohiks küll maksukohuslast halvemini kohelda, - esinevad ju maksukohuslastena rõhuvas enamuses eduga töötavad kodanikud.

VI. Maksustamisotsus.

Kui on lõpetatud maksu kindlaksmääramiseks tar-
 likkude, s.o. nii hästi otseste tõenduste, kui ka
 maksu hindamise alusel vajalike andmete kogumine,
 siis peab sellele järgnema maksu kindlaksmääramise
 korraldis või n.n. "maksustamisotsus". Selgub aga
 kogutud andmetest, et maksukohuslust tekkinud ei ole,
 siis MKS § 62-ses ettenähtud maksustamisotsust ei
 tule teha ja seda sel põhjusel, et inspektor mak-
 sustamisotsuses nimetatud paragrahvi selge sõnastu-
 se järgi peab märkima ... "3) maksustamisaluse ja
 seaduse, mille põhjal see alus määratud; 4) maksu-
 määra; 5) maksu tasumise aja ja koha" ... Kui alust
 ei leita maksu määramiseks, siis loomulikult ei saa-
 gi teha niisugust otsust, mis sisaldaks loeteldud
 andmed.

Kuigi maksustamisasutis oma andmetekogumistöö
 lõpetab maksustamatajätmise otsuse tegemisega, pole
 sel otsusel mingit tähendust maksustamise võimaluse
 kohta tulevikus, kui peaks selguma täiendavad, mak-
 sukohuslust kinnitavad andmed. "Maksustamisotsuse"

suhtes võib tulla käsitamisele MKS § 62 viimne lõige, mis määrab, et "maksustamisotsust" võib muuta ainult selle kätteandmiseni", kui ka maksuasjade ümberotsustamise eeskirjad MKS §§98 - 107, mis räägivad ikkagi "maksustamisotsuste" ümberotsustamisest. Maksustamisel vahelejäädud või ebaõiglaselt maksuvabaks arvatud maksukohuslasi võib võtta maksustamisele tagantjärele (MKS § 108).

Seadus kohustab nii hästi inspektoreid, kui ka maksu määravaid komisjone maksu kindlaksmääramisel arvestama nii riigi kui ka maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid (MKS § 60 ja 71). Sellega seadus üldsõnaliselt kohustab maksustamisasutisi maksude kindlaksmääramisel erapooletusele. Edasi nõutakse, et maksu määramine sünniks kõigi kogutud andmete põhjal.

Seadus räägib maksude määramisest, s.o. maksude summa kindlakstegemisest, mis teatavalt maksukohuslastelt riigikassa kasuks tuleb võtta. "Maksusumma määramine võib toimuda sel teel, et seadus määrab otseselt mingi summa, mille ülekanndmise ta teeb kohuslikuks maksuolmastiku esiletuleku pu-

hul" ⁶⁰.

"Paljudel juhtumel on maksusumma tuletamine korraldatud seaduses palju keerukamalt. Nõimelt määritleb seadus kõige pealt aluse, mille põhjal toimub maksusumma arvutamine. Seda alust nimetatakse maksustamisaluseks. Maksustamisalus võib olla määritud kindla asjaoluna, mille määramiseks pole vaja enam mingeid erilisi operatsioone. Nii näit. on maksustamisaluseks tollimaksude alal brutokaal või esemete arv, põhiärimaksu puhul - seaduses piiritud äriettevõtete liik" ... "Kuid paljudel juhtumel on maksustamisalus 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 maksustamisalus" ⁶¹.

Iga maksukohuslase suhtes tuleb kindlaks teha maksustamisalus, s.o. kindlaks teha tema üldtu-

⁶⁰ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 51.

⁶¹ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 51.

lu, teha sellest seaduses lubatud mahaarvamised, nagu tülu saamise kulud, võlgade protsendid, mõned maksud jne., tulumaksuga maksustamise korral, äri- line läbikäik, selle järele kindlaksmäärata üldis- te normide järele tema puhaskasu - lisaärimaksuga maksustamise korral - või jälle pärandi või kingi- tuse objekti koosseis ja väärtus seaduslike hin- nete alusel - pärandi- ja kingimaksu määramise kor- ral jne. Maksumäär ise kujutab enesest tavaliselt (erandita) teatava seaduses määratud protsendilise osa tulust, puhaskasust, pärandist või muust mak- sualusest. Kui maksu alus on kindlaks tehtud, on maksu määramine selle järgi lihtne aritmeetiline ülesanne. Väljaarvestatud maksusumma on õieti komp- litseeritud ja sageli ainult umbkaudu määratava maksustamise aluse kergesti saavutatav tulemus. Just maksustamisaluse kindlaksmääramiseks on ins- pektor või vastav komisjon sunnitud pöörduma kogu- tud andmete juurde. On niisugused andmed küllal- dased ja usaldatavad, siis on maksustamise aluse kindlaksmääramine kerge ja maksustamine peab sea- duse järgi sündima nende andmete alusel (MKS §§

60 ja 61).

Kahjuks ei sisalda MKS esitatud tõenduste hindamise kohta täpsemaid eeskirju. Ainult § 61-est võib järeldada, et maksustamise otsustamisel otse-
sed andmed võivad olla mitteusaldusväärsed. MKS üldkomisjoni seletuses on aga öeldud: "Andmete ebausaldusväärsus peab olema põhjendatud ning näidatud aktis"⁶².

Et ebausaldusväärst põhjendada ei piisa paljast arvamisest ja kahtlusest. Selleks peavad olema mingisugused teised andmed, mis esitatud tõenduse ümber lükkavad. Riigikohus paistab aga olevat teisel seisukohalt ja ütleb ühes otsuses: "Maksuasutised on oma otsuse rajanud kogutud andmetele, mis õigustasid tulu määramist selles suuruses ja andmed on küllaldased ja kogutud iga ostu-müügi kohta. Et maksuasutised ei arvestanud iga ostu-müügist saadud tulu kindlaksmääramisel just notariaal-lepingute andmetega, ei põhjusta otsuse tühistamist,

⁶² MSM II, MKS § 61.

kuna kogutud andmete hindamisel otsustavad maksuasutised ise, missuguseid andmeid kasutada ja uskuda, ja kaebaja ülesanne seisab selles, et tõendada, et hindamise aluseks võetud andmed on ekslikud" ⁶³ .

Saksa ja Helveetsia seadusandlus annab maksustamisasutistele tõenduste hindamisel samuti teatava vabaduse ⁶⁴ .

Koguni teisiti on lugu siis, kui maksuinspektoril ei ole korda läinud hankida maksustamisealuse kindlaksmääramiseks vajalikke otseseid andmeid, s. o. ei maksukohuslaselt eneselt, kolmandailt isi-

⁶³ MSM II, MKS § 61; Rkh. adm. osak. Nr. 198 - II - 1934.

⁶⁴ Hensel, Steuerr., lk. 167: "Dem Steuerverfahren sind ferner gesetzliche Beweisregeln unbekannt. Insbesondere haben öffentliche Urkunden im Steuerverfahren keine absolute Beweiskraft"; ib., lk. 168: "... " nur ihre absolute Beweiskraft büssen die gesetzlichen Beweismittel im Steuerverfahren ein".-

Blumenstein Steuerr., lk. 524: "Der Feststellungswert der einzelnen Urkunden wird im Steuergesetz nicht umschrieben. Es greift somit auch hier die freie Würdigung durch die Veranlagungsbehörde Platz".

kuilt ja asutistelt, ega ka inspektori enese poolt kogutud teadetest. Samuti võidakse, nagu see tavaliselt on, saada andmeid, mida inspektor või komisjon ei pea küllalt usaldusväärseiks. Viimane juhtum on oma tagajärgede poolest võrdne andmete puudumisega. 11 juhtumel seaduses ettenähtud asjatund-

Niisugustel kordadel on maksustamisasutised õigustatud määrama maksustamise alust (aga mitte "maksu", nagu ebatäpselt öeldud seaduses (MKS § 61) "õiglase hindamise teel saadud otseste ja kaudsete, kuid arvatavasti puudulike või mitteusaldusväärsete andmete põhjal. Seejuures on ette nähtud asjakohaste võrdluste kasutamine andmetega, mis kindlaks tehtud teistes samalaadilistes asjades (MKS § 61). Sellest tuleks järeldada, et võrdlused on lubatud ainult seaduses ettenähtud otseste tõenduste läbi kindlakstehtud andmetega, aga mitte samuti hindamise teel määratud andmetega. Seejuures on lubatud tarbekorral kasutada ka asjatundjate arvamusi. Kuna asjatundjate arvamuste kasutamine on seaduses üldiselt ette nähtud (MKS §§ 52, 53), siis tuleb nüüd

nimetatud asjatundjais (MKS § 61), nagu varem selgitatud, näha erilisi tulude, puhaskasu või läbi käigu asjatundjaid, milleks võiks loomulikult olla samal alal tegutsevad isikud. Selle järele maksualuse summa kindlaksmääramiseks tulevad teha mõningail juhtumel seaduses ettenähtud maharvamised (Näit. TMS § 11 jt.).

On maksustamise alus kindlaks tehtud, siis sünnib maksusumma väljaarvutamine lihtsa aritmeetilise arvutamise teel, ega valmista mingisuguseid raskusi.

Maksu määramise kohta on inspektor või komisjon (MKS §§ 62 ja 71) kohustatud tegema kirjaliku otsuse, kus peab olema märgitud: otsuse tegija, otsuse tegemise aeg, maksustamisalus, seadus, mille põhjal maks määratud, maksusumma, mis seaduses, eksikombel on nimetatud maksumääraks ⁶⁵, maksu tasumise aeg ja kord, maksu tasumata jätmise tagajärjed ja otsuse peale kaebamise kord. Esialgse maksus-

⁶⁵ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 128.

tamisotsuse peale "kaebuse" andmise õigust pole ette nähtud, vaid ainult vastulause andmise õigus (MKS § 64), ja kaebusi võidakse esitada alles vastulausete põhjal tehtud otsuste peale (MKS § 72). Ka siin on tegemist seaduseandja eksitusega. Samuti tuleb lugeda tähelepanematuse veaks seda, et seadus ei nõua korraldises adressaadi nimetamist. See on aga möödapääsemata tarvilik, sest maksustatakse ikka teatavat juriidilist või füüsilist isikut, kes otsuse tegemisel kõigepealt peab olema selgitatud ⁶⁶. "Maksuseaduste ja määruste II" koostajate eeskujul ⁶⁷ seda tühikut "loogiliseks puuduseks" nimetada küll ei või.

On niisugune "maksustamisotsus" maksukohuslasele kätte antud, siis ei või seda muuta inspektor (MKS § 62), ega maksustamist otsustanud komisjon, sest vastulause andmise ja selle otsustamise korral võetakse arutusele ainult need otsuse osad, mida vastulause puudutab (MKS § 69).

⁶⁶ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 127.

⁶⁷ MSM II, MKS § 62.

Maksustamisotsus on juriidilise iseloomu poolest haldusakt, mis tehtud administratiiv-asutise - inspektori või vastava komisjoni - poolt seaduses ettenähtud õiguse põhjal. Haldusaktide jagamisel motiveeritavateks ja motiivivabadeks⁶⁸, ei saada haldusakti täiel määral arvata kumbagi liiki: ta on motiveeritud ainult osaliselt. MKS § 62 p. 2 nõuab otsuses ainult maksustamisaluse ja otsuse aluseks võetud seaduse märkimist. Nagu eelpool seletatud, on maksustamisalus sageli keeruka arvutamise tulemus, mille olulisi motiive maksustamisotsus ei sisalda.

Maksustamisotsus on sisult administratiivakt, mida õigusteoreetiliselt vaatepunktilt tuleb lugeda korralduseks⁶⁹.

Maksukohuslus ise tekib Eestis ainult seaduse ja selles ettenähtud asjaolude - teatava olmastiku esiletulekul. Eesti kohta võib ütelda sedasama, mis A. Hensel Saksamaa kohta on konstateerinud, nimelt et maksustamisotsus ei tekita maksukohuslust, vaid

⁶⁸ Kliimann, Teooria, lk. 246.

⁶⁹ Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 122.

ainult määrab selle kindlaks, mis seaduse jõul juba on olemas. Maksustamisotsuse tähendus ei ole järelikult konstitutiivne, vaid ainult deklaratiivne, selgitav⁷⁰. Maksustamisotsus määrab kindlaks ainult seda, mis kodanikule seaduse järgi on kohuslik.

Eelõeldu leiab kinnitust üksikute Eestis kehtivate maksuseaduste vaatlemisel. Kõik need maksud, mis kuuluvad tasumisele ainult vastava maksustamisotsuse alusel (MKS § 63), on põhiliselt tehtud kodanikkudele kohuslikuks teatava juba seaduses ettenähtud olma korraks. Maksustamisotsus on vajalik ainult nende tasumiskohustuse tekkimiseks; seda on põhjutanud tõenäoliselt nende maksude suuruse muutuvus maksustamisaluste muutumisest sõltuvalt. Mitte ainult maksukohuslasel, vaid on huvi ka riigil, et need maksud tasutaks vastavalt aluse suurusele või väärtusele, nagu ka kahjude tasumise kohustus

⁷⁰ Hensel, Steuerr., lk. 148: "Der Steuerbescheid lässt den Steueranspruch nicht mehr, wie früher zur Entstehung gelangen, er stellt nur fest, dass ein solcher Anspruch kraft Gesetzes besteht; er hat also nicht konstitutive, sondern deklaratorische Bedeutung; er soll den gesetzlichen Inhalt der einzelnen Steuerforderung klarstellen."

tekib iseenesest kahju tegemise momendil. Sagedasti on nii hästi kahju tekitajale, kui ka kahjukannatajale enesele vaja pikemat selgitust, et selgusele jõuda kahju suuruse kohta. Maksukohustus on kindel juba teatava olma korral, kuid selle selgitamine nõuab andmeid ja nende kontrollimist.

Tulumaksu on kohustatud tasuma kõik isikud, kellel on riigi piires mingisugused sissetulekud (TMS § 1). Tulu summa arvutamiseks on ette nähtud vastavad eeskirjad, milledest ühed määravad ära maksualusteks loetavad tulud (TMS § 4), teised näevad ette tuludest lubatavaid mahaarvamisi (TMS §§ 12, 20, 21, 22 j.t.). Ette on nähtud ka maksu alla käiva tulu suurus ja sellest protsentidena kindlaks määratav maksusumma. Tulumaksukomisjoni ülesanne on neid andmeid koguda, ja määrata kindlaks maksustatava tulu suurus ja maksusumma.

Samuti on lisaärimaksu suhtes seaduses otseselt ette nähtud äripidajate kohustus protsendimaksu tasumiseks (ÄMS § 532), liigitamine gruppidesse, läbimüügi kindlakstegemine jne.; ärimaksukomisjoni

ülesanne on ainult seaduse eeskirjade kohaselt liisaärimaksu kindlaksmääramine. Komisjoni otsusega tekib ainult tasumise kohustus.

Läbikäigumaksukohuslaseks on ettevõtte pidaja (AjLMS § 7). Igal 1. aprillil, 1. juulil, 1. oktoobril ja 1. jaanuaril arvutab maksukohuslane ise viimasel veerandaastal saavutatud läbikäigu alusel läbikäigumaksu ja tasub selle ettemaksuna arvutuskuu 10-daks päevaks. (AjLMS § 16); läbikäigumaks lõplikus suuruses määratakse maksuinspektori otsusega (AjLMS § 22).

Pärandimaksukohuslaseks on pärija (PKMS § 6); pärandi ülemineku korral pärimise teel tekib pärandimaksu kohustus pärandaja surmapäevast; kinkimise puhul elavate vahel tekib maksukohustus kinkelepingu tegemise päevast (PKMS § 5). Ometi kuulub maks tasumisele ainult teatava aja peale vastava maksuinspektori maksustamisotsust (PKMS § 34).

Linnades asuvailt kinnisvaradelt riigile võetav maks kuulub võtmisele samuti puhtakujulise olma tõttu, nimelt kinnisvara linna piirides asumise

põhjal ⁷¹.

Eestis tekib maksukohustus olмага ja maksus-
 tamisotsus ainult fikseerib asjaolusid ja maksusum-
 mat. Otsus ei muuda ega põhjusta maksukohustust, mis
 on olemas ilma selle otsuseta; mõne maksu juures
 on otsus ainult maksu suuruse määrajaks. Ei ole õi-
 ge nimetada maksuvõlaks ainult tähtajaks tasumata
 jäänud makse (MKS § 109 j.t.); need on maksmatiseid
 (Rückstände); võlad on nad kohustuse tekkimise päe-
 vast kuni tasumiseni. Võlaks nimetatakse ju igasu-
 guseid tasumata rahalisi kohustusi, vaatamata sel-
 lele, kas nende tasumise tähtaeg on veel ees või
 on see juba möödunud.

väljaminekuid, mis puuduvad tuludest maksu arvatav-
 es, inspektorile tõendada.

Edasi tuvastatakse õieti makse arandavalt et-

D. Tuvastusmenetluse hinnang
seaduspärase maksustamise
saavutamise seisukohalt.

Lõpetades tuvastusmenetluse eritelu, tekib kü-
 simus, kuid võrd see rahuldab menetlusest huvitatud
 riigi kui maksusaaja, ja maksukohuslase kui maks-
 ja õigustatud huviseid. Kas saab selle menetluse kau-
 du riigile kuuluvaid makse õieti, s.o. seaduses et-
 tenähtud suuruses kindlaks määrata?

Peab tunnistama, et maksude tuvastus sünnib
 ainult osaliselt seaduses ettenähtud suuruses.

Õieti tuvastatakse palgasaaajate tuludelt võe-
 tavad maksud, sest palgamaksjad on kohustatud ins-
 pektorile makstud palkade üle teateid andma. Seda
 teevad nemad enamasti tõetruult, osalt seetõttu, et
 neid selle kohustuse täitmatajätmise eest karistus
 ähvardab, osalt seetõttu, et neil endil huvi on oma

väljaminekuid, mis enamikus tuludest maha arvatakse, inspektorile tõendada.

Edasi tuvastatakse õieti makse aruandvailt ettevõtteleilt. Need ettevõtted on kohustatud ilmtingimata pidama raamatuid, andma aru oma revideerivatele asutistele, avaldama oma bilansse ja esitama neid maksustamisasutistele. Raamatupidamine peab olema dokumentidega tõendatud. Nii võib maksu ebaõige tuvastamine nende juures aset leida ainult eksimuse ja kuritahtliku võltsimise tagajärjel.

Kindlasti võib õieti tuvastada ka nimeliste aktsiate, osatähtede ja muude väärtpaberite omanike tulusid, mis maksustatakse tuluallika juures, kasude väljamaksmisel. Ebaloomulikust olukorrast nimeta aktsiate, osatähtede ja muude sarnaste väärtpaberite omanike maksustamise üle on kirjutatud juba eelpool; see olukord tuleks likvideerida.

Samuti on küllaldasi kindlustusi võetava majaanike tuludelt maksu tuvastamiseks seadusepärasel suuruses. Majaanik peab tulusid teatama kaaristuse ähvardusel, liiatigi saab ta teadaannet üür-

nike teadete läbi kergesti kontrollida. Kulud aga tulevad tõendada kas pideva raamatupidamisega ja dokumentidega, või arvutatakse need kehtima pandud tabelite järgi.

Põllupidajate tulud määratakse kindlaks maa hindamise või suuruse järele; selle üle on ametlikud andmed olemas ja maksu tuvastamine sünnib seadusepäraselt, kuigi nende jaoks seadusepärase määrase alusel on suhteliselt vähem suurus.

Erilisi raskusi ja selle tagajärjel ka ebaõiget maksustamist esineb mitteamuandvate kaubandus- ja tööstusettevõtete omanike maksustamisel ärimaksuga ja tulumaksuga, samuti vabakutseliste maksustamisel tulumaksuga.

Pärandimaksu tuvastamine kinnisvara suhtes on kindlustatud sellega, et kinnisvarasid ei saa pärijad muidu oma nimele kirjutada, kui nad kohtulikult pärijaiks on kinnitatud või kui testament või mõni muu korraldis kohtulikult seadusjõusse astunuks on tunnistatud ja kui pärandimaks on kindlaks määratud ja tasutud. Vallasvara suhtes võimaldab kehtiv

seadus (PKMS § 31) inspektorile seda otsekohe peale pärandusejätja surma üles kirjutada - nii on ka selle maksu suhtes täpne tuvastamine võimalik.

Kingimaksu lepingud kinnisvara suhtes tehakse vara ümberkirjutamise otstarbel sunduslikult notari juures ning teatatakse maksuinspektorile, mis võimaldab kingimaksu täpse tuvastamise. Vallasvara kinkimise puhul pole kirjalikud lepingud üldse nõutavad; kinkimised sünnivad harilikult lähedate sugulaste vahel. Nii on selle maksu saamine riigile koguni kindlustamata: vaevalt lähevad kingisaajad seda inspektorile ise teatama, ega ole ka mingisuguseid abinõusid nende teatamisele sundimiseks.

Kehtiv seadus näeb ette äärmiselt laialdase ja täpse äriramatute pidamise kohustuse, kuid sellel kohustusel puudub sanktsioon. Tegelikult ei või väikekaupmeestelt ega väiketööstureilt nõuda raamatupidamist seaduses ettenähtud ulatuses, mida nad täita ei suuda. Küll oleks ega õigem äriramatute pidamise kohustust vähendada ja seda nõuda ainult suuremailt äripidajailt, kes tegelikult niisuguseid

juba praegu peavad. Seejuures tuleks selle kohustuse täitmise saavutamiseks varustada seadus vastavate sanktsioonidega. Vähemate äripidajate läbikäike saaks siis kindlaks teha neist raamatulist saadavate teadete põhjal.

Samal ajal tuleks anda ka seadused, mis takistaks äriraaamatute, kui tõenduse, kõrvaleheitmist maksustamisasutiste poolt tühiste viga ^{de} pärast nende pidamisel.

Maksukohuslase õigused tuvastusmenetluses tuleks täpselt kindlaks määrata, talle peaks jääma õigus tutvuda kõigi inspektori kogutud andmetega ning esitada vastutõendusi ka siis, kui seeläbi maksu tuvastamine viibiks.

Maksustamisotsused peaks olema täielikult motiveeritud, sest "riikides, kus kehtib konstitutsiooniline põhimõte kohtuorganisatsiooni sõltumatuses ja kohtumõistmise monopolsusest, peab olema iga administratiivakt ilmatingimata motiveeritud" ^Z

Kasutatud teosed.

(Pealkirja lühend märgitud =).

- B e c k e r, Enno, Die Reichsabgabenordnung, sechste durchgesehene Auflage, Berlin 1928 =
= Becker, AO.
- B l u m e n s t e i n , Ernast, Schweizerisches Steuerrecht, Tübingen 1929 = Blumenstein, Steuer.
- B ü h l e r, Ottmar, Lehrbuch des Steuerrechts, I Bd.:
Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927 =
= Bühler, Lehrb.
- H e n s e l, Albert, Steuerrecht, Berlin 1924 =
= Hensel, Steuer.
- K l i i m a n n, A. T., Administratiivakti teooria,
Tartu, 1932 = Kliimann, Teooria.
- Maksuseadused ja määrused II = MSM II.
- N a w i a s k y, Hans, Steuerrechtliche Grundfragen,
1926 = Nawiasky, Grundfragen.
- P i i p, A., Kaubandusõigus, Tartu 1933 = Piip, Kau-
bandusõigus.
- S c h n e i d e r, Das Abgabengewaltverhältnis,
Grundzüge eines materiellen Teils, Tübingen 1918 = Schneider, Das Abgabengewaltv.
- V a a b e l, Juhan, Eesti riigi-maksundusõiguse põhi-
probleeme, Tartu, 1934 = Vaabel, põhi-
probleeme.
- V a a b e l, Juhan, Parteiõigused meie tulumaksu kindeldamisprotsessis, Õigus 1928 3 ja 4 =
= Vaabel, Parteiõigused.