

Diplomitõõ

E. V.

TARTU ÜLIKOOLI  
DOKUMENTAALKOND

22 märtsil 1938

N<sup>o</sup> 434

TARTU

Viis ametlikult  
sy loomata  
21.3.39 J. M.

MAKSU TUVASTAMINE MAKSUS-  
TAMISKORRALDUSE SEADUSE  
ALUSEL

A.A.  
1938

Tartus 1939.

Ilmar Piliste  
stud. iur.

Leidsin eel nr. III 1939. täienduse-  
Roung

S I S U K O R D

Sissejuhatus.

- § 1. Teema ulatus, -sisu ja vajalikke mõisteid.
- § 2. Probleemistiku asetus maksundusõiguslikus normistikus.

I OSA

Ammundusmenetlus  
=====

- § 3. Maksuolma avastamise tavaline kord.
- § 4. Maksuolma avastamise järelvalveline kord.

II OSA

Tuvastusmenetlus  
=====

1. peatükk.

Selgitusmenetlus.

- § 5. Andmed maksukohuslastelt.
- § 6. Andmed kolmandailt isikuilt.
- § 7. Paiklik ülevaatus.
- § 8. Raamatupidamis toimikud.
- § 9. Oskurid.
- § 10. Maksukohuslase õigusi ja inspektorite teot-

semispõhimõtted.

2. peatükk.

Otsustusmenetlus.

§ 11. Maksu määramine kogutud andmete põhjal.

§ 12. Maksu määramine hindamisel.

Osundatud teosed.

M a k s u t u v a s t a m i n e M K S a l u s e l .

S i s s e j u h a t u s .

§ 1. Teema ulatus, sisu ja vajalikke mõisteid.

Käsitelles teema "Maksu tuvastamine MKS alusel" tuleb esmajoones määritella teema ulatus ja sisu ning selgitada mõisted, mis vajalikud antud probleemistiku analüüsimisel.

Prof.dr. J. V a a b e l nimetab neid norme, mis korraldavad õigusi ja kohuseid ning teotsemisi, millede sihiks on võimaldada maksuasutistel saada kõiki vajalikke teateid ja andmeid maksuolmastikude esiletuleku, maksukohuslase ja maksustamisaluse 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 maksustamismenetlust korraldavateks normideks<sup>1</sup> ja korda, mille järele toimuvad eelkirjeldatud teotsemised - maksustamismenetluseks.

Esitatud maksustamismenetlus jaguneb kaheks erinevaks menetluseks - ammendusmenetluseks ja tuvastusmenetluseks.

Ammendusmenetluse moodustavad need teotsemised, millede sihiks on maksuasutistele vajalikkude teadete hankimine või järelvalve võimaldamine maksuolmastikkude esiletuleku ja maksukohuslaste üle<sup>2</sup>.

Tuvastusmenetluse 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 maksustamisjuh-

---

<sup>1</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk.60 j.

<sup>2</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk.61.

tumeil<sup>3</sup>.

Meie töö päälkirja järele otsustades tuleks meil käsitleda ainult maksu tuvastamist ehk tuvastusmenetlust, jättes kõrvale ammundusmenetluse. Kuid tuleb arvestada seda, et ammundusmenetlus kuulub apriooreselt maksu tuvastamise juure, nii et paratamatult tuleb meil käsitleda ka ammundusmenetlust kui loomulikku ja lahutamatu eeldust tuvastusmenetlusele, sest vastasel korral osutuks töö poolikuks. Nimetatud kahe menetluse vaatlemine kuulubki käesoleva töö ülesandesse ja seda ses ulatuses, nagu nad on esitatud MKS, jättes tõmbamata paralleelid Tolliseaduse jt.

Käesoleva töö positiiv-õiguslikuks materjaliks on MKS-i<sup>4</sup> II osa (Maksustamistoimetus) 3.peatüki (Maksude määramise kord) 1.jagu (Maksustamiseks vajalikkude andmete hankimine ja kontrollimine) ja 2.jao (Maksude määramine, maksustamis-

---

<sup>3</sup> Ibid.

<sup>4</sup> Vt. RT 1932.1.1 ja 2; RT 1932, 31,271; RT 1932, 91,698; RT 1934, 55,477; RT 1936, 27,171; RT 1936, 92, 726.

otsus ja vastulaused) kaks esimest paragraafi.

Lühidalt MKS §§ 42-61 incl.

Järgnevalt pretsiseerime mõningad mõisted, mis hädavajalikud antud teema käsitlel.

### 1. M a k s u m õ i s t e .

Maks on riigi või omavalitsuste poolt seaduse alusel ja tulude saavutamise sihil vastutatu eelduseta nõutav ühekordne või kestev eramajanduslike tulude või varandusosade rahalise ekvivalendi ülekanne, mille kohustuslikkuse tingimuseks on seaduses abstraktselt määratud asjaolude konkreetne esiletulek majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis<sup>5</sup>.

Antud definitsioonist leiame kolm olulist tunnust.

a. Maks on vastutatu eelduseta ühekordne või kestev rahaline ülekanne.

b. Maksu sihiks on tulude saavutamine riigile või omavalitsustele eramajanduslike tulude või varandusosade rahalise ekvivalendi õiguspärase ülekandmise teel riigi või omavalitsuste

---

<sup>5</sup> Vrd. V a a b e l, Põhiprobl., lk.15; B e c k e r, AO, lk.6; B l u m e n s t e i n, Steuer.I lk.1 jj; K o n r a d, Handb., lk.409.

omamisele.

c. Maksukohustus tekib siis, kui seaduses abstraktselt määratud asjaolud konkreetselt esile tulevad majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis.

2. M a k s u o l m a s t i k e k s nimetatakse neid seadusnormis abstraktselt püstitatud ja üksikasjaliselt määrateldud asjaolusid, mille konkreetne esiletulek ühiskondlikes avaldusis tingib maksukohustuse tekkimise<sup>6</sup>.

Sellest definitsioonist saame järeldada seda, et maksukohustus tekib olma esihemisega, välja arvatud muidugi materjaalsed erandid, millele esiletulekul maksukohustus üldse ei teki.

3. M a k s u s t u s a l u s on see alus, mille määritleb seadus ja mille põhjal toimub maksusumma arvutamine<sup>7</sup>. Nii näit. põhiärimaksu puhul - seaduses piiriteldud äriettevõtte liik.

4. M a k s u k o h u s l a n e on see, kes on kohustatud täitma maksusumma ülekande

---

<sup>6</sup> Vt. V a a b e l, Põhiprobl., lk.47.

<sup>7</sup> Vt. op.cit., lk.51.



ja kellelt toimub sundsissenõudmine juhtumil, kui kohustust ei täideta vabatahtlikult<sup>8</sup>.

5. M a k s u m ä ä r a k s nimetatakse kindlaid summasid või protsentarve, mille määranud maksuseadus, arvates kas kogu maksustamisalusest või maksuühikult<sup>9</sup>.

6. M a k s u ü h i k u t e k s nimetatakse maksustamisaluse osi<sup>10</sup>.

7. M a k s u s u m m a on seaduse poolt määritletud ülekandmiseks kohuslik rahasumma<sup>11</sup>.

## § 2. Probleemistiku asetus maksundus- õiguslikus normistikus.

Teatavasti jaotatakse maksundusõiguslikud normid m a t e r i a a l s e t e k s ja f o r m a a l s e t e k s normideks. Materaalse maksundusõiguse alla tuleb arvata normid, mis konstitueerivad maksuõigussuhte<sup>12</sup>. Formaals-

---

<sup>8</sup> Vt.op.cit.,lk.46;

<sup>9</sup> Vt.op.cit.,lk.52.

<sup>10</sup> op.cit.,lk.52.

<sup>11</sup> op.cit.,lk.51.

<sup>12</sup> Vt. B l u m e n s t e i n, Steuerr.I, lk.17.

seks maksundusõiguseks nimetatakse neid norme, mis määravad maksukohustus-vahekorra realiseerimise tingimusi. Esitatud formaalsed maksundusõiguslikud normid jagunevad omakorda viide alaliiki:

1. Organisatsioonilised normid, mis korraldavad maksu ja maksukaebe asutiste organisatsiooni.

2. Maksustamismenetlust korraldavad normid, millede analüüs kuulub käesoleva töö ülesandesse ja milledest juba mainitud töö sisu ja ulatust määritlevas osas.

3. Õiguskaitsed korraldavad normid, mis käsitlevad vaide- ja kaebemenetlust.

4. Karistust korraldavad normid, mis korraldavad süütegude jälitamist, karistamist ja õiguskaitses puhul.

5. Sissenõudemenetlust korraldavad normid, milles normeeritakse sunniviisilist laekamist

juhul, kui maksukohuslane ei tasu maksu õigeaegselt<sup>13</sup>.

Nagu nähtub, asetub maksustamismenetlust käsitlevad normid ehk ammendusmenetlus pluss maksu tuvastamise probleem maksundusõiguslike kude normide formaalses osas, seega osas, mille realiseerimise tingimusi tuleb väga ebasoodsaiks pidada (vt. psühholoogilised tingimused). Toonitan eelmainitud seepärast, et mitte töö kriitilises osas laskuda asjatusse kriitikasse, jättes tähele panemata rasked tingimused, mille ees arvustatavad normid seisavad. Tuleb tähendada seda, et töö kriitiline osa on esitatud laialipaisatult, ja nimelt sellepärast, et mitte laskuda esitatu kordamisele, mis siis kaheldamatult esineks, kui kriitika esineks iseseisva osana.

---

<sup>13</sup> vt. V a a b e l, Põhiprobl., lk. 60 j.

## ESIMENE OSA.

### Ammundusmenetlus.

#### § 3. Maksuolma avastamise tavaline kord.

Nagu nähtub ammundusmenetluse definiitsioo-  
nist, mis toodud eespool, kuulub selle menetluse  
ülesandesse ehk moodustab ammundusmenetluse ees-  
märgi: 1) Maksuasutistele vajalikkude teadete  
hankimine maksuolmastikkude ja maksukohuslaste  
üle - lühidalt o l m a d e a v a s t a m i n e.  
2) Järelvalve võimaldamine maksuolmastikkude  
esiletuleku ja maksukohuslaste üle, mis iseen-  
dast on samuti olma avastamine, seda nimelt sel  
juhul, kui punkt 1. tähendatud teated pole saa-  
bunud. Punkt 1. tähendatud olmade avastamine  
teostub sel teel, et seadus või määrus teeb  
isikuile olmade esiletuleku teatamise kohusli-

kuks. See on maksuasutistele teadete hankimine tavalises korras.

Punkt 2. toodud maksuolma avastamise kor-  
da võime seega nimetada järelvalveliseks.<sup>14</sup> k s.

Käsitleme praegu olma avastamist tavalises korras, kuna järelvalvel<sup>ine</sup> olma selgitamist vaat-  
leme järgmises paragrahvis.

MKS § 44 delegeerib Majandusministrile õiguse kohustada isikuid esitama inspektorite-  
le üldisi tähtajalisi teateid ja seda nimelt  
periodiliste maksude ja aktsiisi- ja tolli-  
maksude alalt. See Majandusministri õigus põ-  
hineb nn. erivolitusel, mis määrab määruste  
andmise kompetentsi üksikute eri juhtu-  
m i t e k o r r a l d a m i s e k s<sup>14</sup>; vas-  
tandina üldulatuslikule erivolitusele, <sup>mis volitab andma</sup> määrusi  
k o g u s e a d u s e a l a l kõikides sel-  
les seaduses määrustega korraldamisele kuulu-  
vates küsimustes<sup>15</sup>.

Nimetatud Majandusministri määrusega

---

<sup>14</sup> Vt. V a a b e l, Põhiprobl., lk.88 j.

<sup>15</sup> Ibid.

nõutavad teated on üldised, s.o. vastavat nõudmist ei esitata igale maksukohuslasele eraldi, vaid avaldatakse määrusena Riigi Teatajas ning teadete andmise kohustus puudutab kas kõiki maksukohuslasi või üksikuid liike neist<sup>16</sup>. Nimetatud määrus peab olema üllitatud RT hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks määratud tähtaega ja teadete esitamine muutub kohuslikuks ajast, mil määrus omab formaalse kehtejõu. Teated, mis Maj.min. nõudel inspektoritele esitatakse, sisaldavad andmeid nii maksuolmastiku kui ka maksustamisaluste kohta. Andmed maksustamisaluste kohta moodustavad selgitusmenetluse vaatlusobjekti ja nendest seepärast vastavas kohas. Praegu käsitleme vaid andmeid maksuolma kohta.

Nagu maksuolma mõiste määrangust eespool selgus, tingib olma konkreetne esiletulek maksukohustuse tekkimise. Kui nüüd maksukohuslane teatab olma olemasolust maksuasutisele, siis on see toiming o l m a a v a s t a - m i n e ja ühtlasi saab sellega võimalikuks

---

<sup>16</sup> Vt. MKS üldkomisjoni seletus § 44 kohta. 16

selgitusmenetlus. Volitusnormi põhjal antava määruse alusel tekib ka kohustusi kolmandaile. Nimelt MKS § 46 volitab Maj.min. määrusandlikus korras nõudma teateid maksuolma kohta perioodiliste maksude alal riigi- või omavalitsuseasutistelt, samuti muudelt asutistelt ja isikuilt. Vastavais maksuseadustes määratakse, milliseid teateid üldiselt võib nõuda kõrvalisilt isikuilt tolli- ja aktsiisimaksu alal. Kui § 46 nimetatud asutis või isik teatab inspektorile nõutud korras, siis samuti a v a s - t u b o l m ja osutub rakendatavaks selgitusmenetlus.

Nagu nähtub eeltoodust, ei esitata teateid inspektoritele mitte otse seaduse nõudel, vaid seadus volitab Maj.min. andma määrusi teatava küsimuse üksikasjalisemaks lahendamiseks. Nimetatud määrusi annab Maj.min. teatavasti iga aasta ja seega on põhjendatud §§ 44 ja 46 esitatud volitusnormide olemasolu, sest volitusnormide puudumisel tuleks

Ex libit. arv. Tart.

seadusandlikul organil iga aasta seadust muun -  
dada, mis loomulikult palju ebaotstarbekohasem  
oleks kui iga-aastane määruse üllitamine

§ 4. Maksuolma avastamise järelvalveline kord.

Maksuolma järelvalveline avastamine leiab  
rakendamist siis, kui tavalises korras tähen-  
datud teated maksustamisasutisele ei saabu.  
Seks puhuks on inspektorile ette nähtud rida  
kontrolli õigusi nii maksukohuslase kui kol-  
mandate suhtes. Need järelvalve õigused on ül-  
diselt väga lähedased selgitusmenetluses kä-  
sitlevate järelvalve õigustega, erinedes vii-  
mastest ainult oma eesmärgi poolest. Ammun-  
dusmenetluse järelvalve on suunatud olma avas-  
tamisele, kuna selgitusmenetluse järelvalve  
ülesanne on teha kindlaks maksustamisalus.  
MKS on toonud need ammundus- ja selgitusme-  
netluse kontrolliõigused loomulikult paral-  
leelselt samades paragrahvides. Kuna nende  
paragrahvide üksikasjalisem käsitleu kuulub



töö selgitusmenetluse ossa, siis lubatagu siin piirduda vaid järgnevate märgetega.

Kontrollimenetlus ammendusmenetluse osas haarab endasse kõik inspektori teotsemised, mis on suunatud maksuolma avastamisele. Kui olma - avastamine on teostunud, siis lülitub automaatselt sisse tuvastusmenetlus. Kõik teotsemised kuni momendini, mil avastub olm, kuuluvad ammendusmenetlusesse. Tegelikuses on ammendus- ja tuvastusmenetlus niivõrd seotud teineteisega, et ka praeguses töös oleks võimatu viimast esimeseta käsitleda.

## TEINE OSA

### Tuvastusmenetlus.

=====

#### 1. peatükk.

### Selgitusmenetlus.

Tuvastusmenetluse esimeseks ülesandeks selgitusmenetluse osas on, nagu nähtub § 1 toodud definitsioonist, teadete hankimine maksustamisaluste kohta. Need teated võivad saabuda nii maksukohuslastelt kui ka kolmandailt isikuilt.

Alustame vaatlust teadete saabumisega maksukohuslastelt.

### § 5. Andmed maksukohuslastelt.

MKS § 44 volitab Majandusministrit korraldama teatavat erijuhtumit seadustikus. Vaadeldes selle volitusnormi sõnastust nähtub, et sääl esinev volitus on nn. erivolitus, mis määrab määruse

andmise kompetentsi üksikute erijuhtumite korraldamiseks. Esineb veel üldulatuslik erivolitus, kus volitusnorm õigustab vastavaid asutisi andma määrusi kogu seaduse alal kõikides selles seaduses määrustega korraldamisele kuuluvais küsimustes.<sup>17</sup> Nimetatud erivolituse alusel võib Majandusminister määrusandlikus korras kohustada maksukohuslasi andma üldisi tähtajalisi teateid perioodiliselt võetavate maksude<sup>18</sup> alal kui ka aktsiisi- ja tollimaksu alal. MKS üldkomisjoni seletus ütleb et § 44 põhjal nõutavad teated on üldised, tähendab nõudmist ei esitata igale maksukohuslasele eraldi, vaid avaldatakse Riigi Teatajas. Loomulikult muutub teadete andmine kohustuslikuks momendist, mil RT avaldatud määrus omab formaalse kehtivuse. Määrus, mis kohustab maksukohuslasi nimetatud teadete esitamiseks, üllitatakse RT hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks mää-

---

<sup>17</sup> Vt, V a a b e l, Põhiprobl. lk.88 j.

<sup>18</sup> Perjoodilisteks tuleb lugeda makse, mida võetakse ühelt maksukohuslaselt järjekindlalt aastast aastasse.

ratud tähtaega. Selle määruse alusel võidakse nõuda teateid isikute maksukohusluse, elukohtade, tuluallikate ja maksustamisaluste kohta. Nagu nähtub, nõutavad teated puudutavad maksuolmastikku, maksukohuslaste ning maksu tasumise eest vastutajate elukohti ja maksustamisaluse arvutamiseks vajalikke pidepunkte. Isikud, kes Majandusministri määruses nõutavaid teateid peavad andma, on loetletud MKS § 42, kus on öeldud, et teatamise kohustuslikuks tuleb lugeda kõiki isikuid või nende seaduslikke esindajaid. Täiendav andmete hankimine ehk järelvalveline teadete hankimine leiab aset siis, kui üldnormidega sätitud korras teated pole maksuasutisele saabunud. Teated võivad mitte saabuda esiteks sellepärast, et maksukohuslane vaatamata teadete nõudmisele määrusega ei esitanud teateid, ja teiseks, et teateid üldse ei nõutudki. Kui esineb teadete mittesaabumise fakt, siis inspektor rakendab andmete hankimise järelvalvelise korra. Siin inspektor esitab oma nõud-

mised kirjalikult ja nimeliselt, kusjuures võidakse nõuda teateid samuti maksukohuslaselt endalt kui ka kolmandailt. Oma juriidiliselt iseloomult on need nõudmised korraldised<sup>19</sup>, seda sellepärast, et nad lahendavad üksikjuhte esmakordselt. Lähemalt määritelles tuleb neid nõudeid nimetada nõudekorraldisteks.<sup>20</sup> Nõudekorraldisega võib inspektor kohustada maksukohuslasi ja kolmandaid. Sellise nõudekorraldise andmine näib sõltuvat inspektori suvast, kui tegelikult on asi teiseti. Maksuasutis võib vabalt otsustada ainult küsimuse üle, kas teatav isik on või võib olla maksukohuslane, jaataval korral on ta aga kohustatud esitama nõudekorraldise. § 42 alusel võib inspektor nõuda teateid maksukohuslasilt või nende esindajailt maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks. Nagu nähtub, puudutavad nõutavad teated

---

<sup>19</sup>Vt. K l i i m a n n, Admin. teooria, lk. 200 jj.

<sup>20</sup>Nõudekorraldisteks nimetame neid maksuasutiste korraldisi, milledega hangitakse maksustamiseks või järelvalve teostamiseks vajalikke teateid, tõendeid või dokumente. Vaabel, Põhipr., lk. 136.

nii maksuolma kui alust. Tähendab § 42 kuulub ühtlasi ammundus- ja tuvastusmenetlusse. Nõutavaid teateid on kohustatud maksukohuslased või nende seaduslikud esindajad esitama kahe nädala jooksul arvates nõude saamise päevast, kui eriseadused ei määra teiseti. AMS § 45 järgi möödub kahe-nädaline tähtaeg teise nädala samanimelise päevaga, mis vastab sellele päevale, mil leidis aset nõudekorraldise esitamine. § 42 esimene lõige, mis ütleb, et teateid võib nõuda ka neilt, kelle maksukohuslus on ainult arvatav, tundub ülearusena, sest absoluutselt kindel pole ühegi isiku maksukohuslus enne igasuguste teadete olemasolu. On seega endastmõistetav, et teateid võidakse nõuda ka arvatavalt maksukohuslasilt ja selle mainimine seaduses mittevajalik. Sama võib öelda ka § 42 teise lõike kohta, kus on mainitud, et § 42 esimeses lõikes nimetatud isikute äraolekul võib nõuda teateid ka nende isikute "esinda-

jailt", kuivõrd nõutavad teated puutuvad nende valitsemisel olevaisse varadesse ning tuludesse. Sama mõte on väljendatud nimetatud paragrahvi esimeses lõikes, kust ilmneb, et "seaduslikud esindajad" on teatamiskohuslikud. Või on teise lõike "esindajatena" mõeldud nt. volinikke, mis iseenesest täiesti väär oleks, sest ka volinik on seaduslik esindaja. Hoopis mõttetu on sõnad 42 paragrahvi lõpus "kuivõrd nõutavad teated puutuvad nende valitsemisel olevaisse varadesse ning tuludesse". On ju loomulik, et esindaja annab teateid tema valitsemisel olevate varade kohta. Kui ta teateid annaks oma varanduse kohta siis ei esineks ta enam esindajana.

#### § 6. Andmed kolmandatelt isikutelt.

§ 46 esineb samuti erivolitus, nagu § 44, ja selle volituse alusel võib Majandusminister kohustada kolmandaid andma teateid inspektoritele. Uldiselt kehtib eelmises punktis erivolituse,

hangitud teadete sisu ja tähtaegade kohta öeldu ka siin, mispärast neil küsimusil siin pikemalt ei peatu.

Need kolmandad, kes on kohustatud § 46 esineva erivolituse põhjal antud määruse alusel, on loetletud §45 esimeses lõikes. Säält leiame, et kohustatud on riigi- ja omavalitsusasutised, samuti muud asutised ja isikud. Erandi moodustavad ainult krediit-asutised, kellele võib nõuda teateid ainult vastavate maksusedaduste põhjal. Tuleb aru saada, et kohustatud võivad olla kõik, nii asutised kui isikud, muidugi eeldusel, et nõutavad teated v õ i v a d t e a d a o l l a asutisele või isikule, kellelt teateid nõutakse.<sup>21</sup> Teateid võidakse nõuda 1. perioodiliste maksude kohta, 2. tolli- ja aktsiisimaksu alal ses ulatuses, nagu vastavais maksuseaduseis määritletud.

Erilise õiguse moodustab kolmandate isikute keeldumisvõimalus teadete andmisest nii teadete

---

<sup>21</sup> vt. MKS üldkomisjoni seletus § 45 kohta.



hankimise juures seaduse ja määruse alusel, kui ka järelvalvelises korras inspektori nõudmisel. Neid keeldumisvõimalusi, mis ammundavalt loetletud § 47, võime jagada kolme gruppi: 1. Keeldumise võimalus suguluse, hõimluse või eestkostevahekorra tõttu. 2. Keeldumise võimalus teenistusliku vahekorra tõttu. 3. Keeldumise võimalus kutse-eetilistel põhjustel.

§ 45 korraldab nimeliste teadete nõudmist kolmandailt. Nõudeid võib inspektor esitada omal initsiatiivil ja ka maksukohuslase palvel. Loomulikult peavad need nõuded puudutama ainult konkreetseid maksustamisjuhte, sest üldisi teateid võib nõuda ainult Majandusministri määruse alusel. Kahe nädala jooksul, arvates nõude saamisest, on kohustatu kohustatud teated esitama. Kohustada võib inspektor oma nõudekorraldisega riigi- ja omavalitsusasutisi, samuti muid asutisi ja isikuid. "Muude asutuste" all tuleb arvatavasti mõelda era-asutisi ja ka era-ettevõtteid. Igatahes para-

grahvis esitatud sõnastus "muudelt asutustelt" on väga ebamäärane ja sellele tõlgendamisel sisu anda osutub väga raskeks.

Erandi on teinud MKS teadete esitamisel krediit-asutiste kohta. Nendelt võib nõuda teateid Majandusministri erilisel loal, kuivõrd eriseadustest ei järeldu teiseti. See reservatsioon on jäetud seadusse, MKS üldkomisjoni seletuse järele selleks, et teadete nõudmine krediit-asutistelt sünniks ainult tõsise vajaduse korral. Teadete andjal on jäetud õigus inspektori nõusolekul anda teateid ka suuliselt maksuasutises. Väljend "inspektori nõusolekul" ei oma igakord olulist tähtsust, sest nt. kirjaoskamatu ei pruugi sugugi omada inspektori nõusolekut selleks, et suusõnal teateid esitada, sest muul teel pole sellisel juhtumil üldse võimalik teateid saada. Suulised teated kantakse protokollis<sup>22</sup>, mis kannab inspektori ja teadete andja allkirju. Juhul, kui tea-

---

<sup>22</sup> Protokollis kohta vt. AMS §§ 22-30.

dete andja ei saa mingil põhjusel (nt. kirjaoskamatu) allkirja anda, siis teeb seda keegi teine, kusjuures äratähendatakse, mispärast teadete andja alla ei kirjuta. Sellised suusõnal esitatud ja protokollile kantud teated omavad võrdse juriidilise jõu kirjalikkude teadetega.

Kriitiliselt veel niipalju, et § 45 teine lõige, kus on öeldud, et krediitasutustelt võib nõuda Majandusministri erilisel loal teateid, kui need teated puutuvad krediitasutiste klientidesse, viimaste varadesse ja tuludesse, väljend "kui need teated jne. (kuni lõpuni) on üleliigne, sest krediitasutis kolmandana pole teadlik muus andmeis, kui neis, mis puudutavad kliente ja nende varandust. Sellist endast-mõistetavust pole sugugi vaja seaduses nimetada.

## § 7. Paiklik ülevaatus.

MKS § 48 esimene lõige õigustab inspektore ja nende volitusel ka neile alluvaid ametnikke toimetama kontrolli andmete üle, mida on andnud maksukohuslased, kas inspektoei või Majandusministri määruse nõudel. Kontroll on § 48 järgi mõeldud esiteks selleks, et teostada maksuseaduste ja määruste nõude täitmise järelvalvet, teiseks, et maksukohuslaste antud teateid kontrollida, kolmandaks, et hankida täiendavaid teateid maksustamiseks. Kontrollõigus seisab õiguses korraldada ülevaatusi kohapeal ja kontrollida äri- ja arveraamatuid ning dokumente kõigis ettevõtetes, mis kuuluvad maksukohuslastele. Ülevaatuses kohta tuleb tähendada seda, et nii inspektor kui maksukohuslane võivad kutsuda tunnistajaid, kes protokollile allakirjutades tõendavad protokollis esitatut. Protokoll, mis koostatakse kohe pääle ülevaatuset, peab sisaldama andmeid, mis nõutud §50. Kui ülevaatuses protokoll on sisult kooskõ-

lane, koostatud ettenähtud menetluskorras ja omab ettenähtud vormi, siis omab ta ametliku dokumendi tõestusjõudu ja võib esineda ka ainuüksi maksu määramise alusena. Praegu kirjeldatud vaatlusi võib toimetada ka maksudetalituse direktor ja tema volitusel maksudetalituse ametnikud, kuid seda mitte andmete kontrollimiseks vaid inspektoei ja tema ametkonna tegevuse kontrollimiseks.

#### § 8. Raamatupidamis-toimikud.

Eelmises paragrahvis leidis käsitlust ametnike kontrolliõigus maksukohuslastelt saadud teadete suhtes, sama kontrolliõigus on inspektoril ja tema volitatud ametnikel kolmandatelt saadud teadete suhtes. § 48 kolmas lõige ütleb, et inspektor ja tema volitatud ametnikud on õigustatud vaatlema kolmandatele kuuluvaid äri- ja arveraaamatuid ning dokumente. § 48 järele tuleb järeldada, et maksudevalitsuse direktoril ja tema volitatud ametnikel pole õigus kontrollida kolman-

dailt saadud andmeid ega ettevõtteid, mis kuuluvad kolmandaile. Kui maksudetalituse direktoril oleks õigus kontrollida kolmandaid, siis peaks § 48 teine lõige asetsema paragrahvi lõpus aga mitte keskel. Seda mõtet väärab aga nimetatud paragrahvi esimeses lõikes öeldud sõnad... ja muude maksustamiseks tarvilikkude teadete hankimiseks.... Kui maksudetalituse direktor evib kontrolliõiguse §§ 42 ja 44 nimetatud teadete kohta, siis lubab väljend "ja muude maksustamiseks jne" järeldada, et maksudetalituse direktor ja tema volitatud ametnikud võivad kontrollida ka kolmandaid, sest kolmandailt saadud andmed kuuluvad ka "muude" tarvilikkude teadete hulka. Igatahes § 48 võimaldab end tõlgendada nii, et maksudetalituse direktoril on õigus kontrollida kolmandaid, kui ka nii, et tal seda õigust ei ole. Oleks loogiline, kui maksudetalituse direktoril oleks kontrolliõigus ka kolmandate suhtes, sest võib esineda juhtumeid, kus ainult kolmandate andmetel

maksustamine toimub ja et kontroll võiks teostuda inspektori suhtes, siis peaks võimalus olema ka kolmandate kontrollimiseks.

Aeg, millal võib toimetada paiklikke ülevaatusi, äri- ja arveraamatute ning dokumentide kontrolli, on piiritletud harilikkude töö- või äritundidega. Raamatute kontrolli kohana on ettenähtud vastav ettevõtte. Kuid § 49 näeb siin ette ka juhtumi, kus nimetatud raamatuid võidakse nõudekorraldisega nõuda ka maksuasutisse. See leiab aset siis, kui arve- ja äriraamatud jooksvaks tööks ei ole tarvilised. Ariraamatute kohta tuleb öelda, et nad moodustavad ühe tähtsama kontrollimisvahendi. On täiesti loomulik, et äriraamatute tõendav jõud oleneb sellest, kas raamat on korralikult peetud või mitte. Peab olema sooritatud kõik nõutavad sissekanded ja leiduma dokumendid sissekannete tõestamiseks. Inspektor revideerimise kaudu selgitabki, kas vastav äri- raamat on usaldatav. Vigu, mis raamatuis esineda

võivad, võime jaotada kahte rühma: 1. ravitavad vead ja 2. ravimatud vead. Kui esinevad äriraa- matus ravitavad vead, siis säilitab raamat oma tõendusjõu, vigade puhul, mida pole võimalik pa- randada, lükatakse raamat kui usaldust mittevää- riv tagasi. Vaatluse toimetajal on õigus teha raamatust ja dokumentidest tarvilikke väljavõt- teid ja ära kirju, kuid neid ainult selleks, et lisandada nimetatuid vastavale asjatoimetusele.

#### § 9. Oskurid.

Selgitusmenetluses võivad esineda ka osku- rid ehk asjatundjad. Neid kutsub inspektor kas omal initsiatiivil või asjaosalise palvel. Osku- rid kutsutakse siis, kui andmete selgitamine nõuab erilisi teadmisi. § 52 on loendatud, et oskurid kutsutakse siis, kui mõne asjaolu aruta- mine või hindamine omab erilisi teaduslikke, teh- nilisi, majanduslikke või kunstilisi teadmisi. See loend kaheldamatult pole ammundav vaid näit-



lik. Samuti võidakse oskur kutsuda äri- ja arve-  
raamatute kontrollimiseks. Tuleb tähendada üldi-  
selt seda, et oskurid rakendatakse siis tegavus-  
se siis, kui inspektoril ja nende volitatud amet-  
nikel pole küllaldasijteadmisi vastava asjaolu  
selgitamiseks. Kui oskur on asjaolu selgitanud  
siis avaldab ta oma hinnangu. Oskuri hinnang on  
tema subjektiivne arvamus ja seetõttu omavad os-  
rite seletused teisejärgululist tõendusjõudu.

Maksuasutis võib arvestada kui ka arvestamata  
jätta oskuri hinnangu. Oskuriks olemine on ava-  
lik kohustus, millest võib loobuda ainult mõju-  
vaid põhjusil, nt. loetakse MKS § 52 järgi mõju-  
vaks põhjuseks see, kui oskur elab kohast, kuhu  
ta kutsutakse, kaugemal kui 15 km. Kui oskur ar-  
vamist avaldama tuleb, siis on ametisikud kohus-  
tatud talle meenutama enne ülesande täitmisele  
asumist, et ta on kohustatud täitma temale pan-  
davast ülesannet erapooletult, õiglaselt ja koos-  
kõlas seaduste ja määrustega ning hoidma saladu-

ses kõik temale ülesande täitmisel teatavaks saanud andmed. Samuti tuleb oskurile teatada MKS § 39 nõudmised. Nimetatud teatamised peavad sündima suuliselt kui ka kirjalikult, allkirja vastu. Asjaosalisel on õigus nõuda oskuri taandumist, äri- või arveraamatute ja ladude vaatlusest, kui ta ei pea võimalikuks usaldada oskurile oma ärisaladusi ja kui ta näitab, et tal umbusuks mõjuvad põhjused on. Kui oskur esineb maksukohuslase palvel, siis juhul, kui ükski asjaolu, mille tõendamiseks oskur kutsuti, ei leia viimase poolt kinnitamist, nõutakse sisse oskurile makstud tasu ja sõiduraha maksukohuslaselt inspektori korraldusel administratiiv-sissenõudmise korras. Kui aga asjaolud, mille tõendamiseks oskur kutsutud, leiavad tõendamist või kui oskur kutsutud inspektori algatusel, siis makstakse oskurile sõidu- ja tasuraha riigikassast.

§ 57 teises lõikes on öeldud, et nõutakse tasu- ja sõiduraha maksukohuslaselt maksuinspek-

tori "otsusel". Vaadeldes selle akti, mida siin nimetatud otsuseks, sisu, tuleb tähendada, et sisuliselt on siin tegemist korraldisega<sup>23</sup>. On ju inspektor siin teatava konkreetjuhu lahendanud primaarselt, mitte sekundaarselt, nagu see otsuse juures nõutav on. Arvatavasti on selline terminoloogiline eksitus seadusse sattunud seetõttu, et igapäevases kõnes tarvitatakse sellise inspektori korraldise kohta terminit "otsus".

§ 57 esimese lõike viimane lause: "Samuti võib ta paluda ära kuulata asjatundjaid, väljaarvatud küsimused, mis puutuvad tollimaksu määramisse" tundub jällegi üleliigsena, sest sama mõte on ju väljendatud § 52 ainult selle vahega, et sääl (§52) puudub tõendus selle kohta, et oskurit ei või kasutada küsimusis, mis puutuvad tollimaksu määramist.

Arusaamatuks jääb, miks § 51 üldse on paigutatud MKS. Teatavasti rakendatakse MKS siis, kui

---

<sup>23</sup> Vt. K l i i m a n a, Teooria, lk. 200 jj.

eriseadustest ei järeldu teiseti<sup>24</sup>. § 51 aga loendab terve rea juhtumeid ja nimetab, et need lahendatakse eriseadustes. Kui tahetakse olla järjekindel, siis peaks MKS loendama kõik need erandid, mis kuuluvad eriseaduste lahendada, kuid ometi on loobunud seadusandja sellest. Sellepärast on täiesti põhjendamatu ka § 51 olemasolu MKS.

#### § 10. Maksukohuslase õigusi ja inspektori teotsemispõhimõtted.

Maksuasutis hoolitseb selle eest, et andmed maksuolma ja maksualuse kohta oleksid küllaldased. Andmed on küllaldased siis, kui nad konstateerivad vaieldamatult ja purgivalt maksukohustust tingivate asjaolude esiletulekut ja selgitavad nende objektiivsust. Objektiivsus avaldub nimelt selles, et inspektor on kohustatud esinema mitte üksnes fiscuse huvides, vaid ta peab hankima ka andmeid, mis kõnelevad maksukohuslase kasuks.

<sup>24</sup> Vt. MKS, § 162.

§ 54 toonitab, et inspektor kogudes andmeid kolmandailt, peab hankima andmeid ka maksukohuslase huvides, kui seda siis, kui maksukohuslasel endal pole võimalik neid teateid hankida. Kui aga maksukohuslasele endale on andmed kättesaadavad, siis ei ole inspektor kohustatud neid hankima, küll on aga inspektor kohustatud abistama maksukohuslast andmete hankimisel, nagu nähtub § 55. Sellest paragrahvist nähtub, et kui maksukohuslane toetub asjaolule, mida on võimalik teha kindlaks kohtu- või valitsusasutustes olevate ametlikkude dokumentidega, siis nõuab inspektor vastavast asutisest vajaliku akti. Teise võimalusena võib inspektor anda maksukohuslasele vastava tunnistuse, millega viimane ametasutisest omale vajaliku dokumendi või väljavõtte saab. Kolmanda moodusena on ettenähtud võimalus, et inspektor kohapääl tutvub aktiga, millele toetus maksukohuslane. Juhul, kui dokumendi väljanõudmine kohtu- või valitsusasutisest ähvardab tekitada viivituse asjatoimetuses,

siis inspektor otsustab asja dokumenti nõudmata. Uldiselt võib teateid, mida annavad ametasutised, liigitada oma tõendusjõult kahte rühma: 1. Ametlikult tõendatud dokumendid. Need omavad täit tõendusjõudu ja neis esitatud asjaolud loetakse kinnitatuks, seda muidugi eeldusel, et dokument oleks koostatud vastavas menetluskorras ja ei eviks sisulist vastolu. 2. Tavalised ametlikud kirjad. Neid võib nimetada oma tõendusjõult teisejärgulisteks, sest nendes teatava asjaolu esiletoomine ei muuda seda veel vaieldamatuks. Hoopis suuremate reservatsioonidega tuleb usaldada teateid, mida andnud kolmandad isikud. Neid võib maksuasutis arvestada või mitte. Inspektor on kohustatud selliste teate puhul selgitama, kas teatajal on suhteid maksukohuslasega. Teiseks peavad teated kolmandailt isikuilt sisaldama objektiivseid andmeid, mitte subjektiivseid arvamusi ega kuuldusi. Kui kõik kahtlusttekitavad asjaolud on kontrollitud, alles siis muutub teade kindlaks

aluseks maksu määramisel.

Juhtumil kui inspektor leiab, et mõne olulise ja temale teadaoleva asjaolu kohta, mis kasuks maksukohuslasele, pole esitatud toendeid, siis määrab ta maksukohuslasele tähtaja, kunas see peab vastavad tõendid esitama. See §56 esinev maksukohuslase võrdlemisi suur soodustus kahaneb tuntuvalt paragrahvi viimaste sõnadega, kus öeldakse, et tõendite esitamise tähtaja määrab inspektor maksukohuslasele siis, kui see ei tekita viivitust asjatoimetuses. Loomulikult võib maksukohuslane esitada ka muid, mittesunduslikke tõendeid, mida ta peab vajalikuks ja mis puutuvad maksukohusluse selgitamisse ja maksu määramisse. Inspektoril on õigus maksukohuslase poolt esitatud või nimetatud tõendeid kõrvaldada kolmel juhul. 1. Kui asjaolu, mida tahetakse tõendada, pole oluline, 2. on juba küllalt selgitatud ja 3. Kui esitatud tõendus ei ole kooskõlas seadusega.

## 2. peatükk.

### =Otsustusmenetlus.=

Otsustusmenetlus moodustab maksustamismenetluse viimase faasi. Otsustamisaluste järele võib otsustusmenetlust liigitada kaheks, nimelt, otsustamine kogutud andmete põhjal ja otsustamine hindamisel.

#### § 7. Maksu määramine kogutud andmete põhjal.

Maksustamisotsuse koostab inspektor, arvestades sääljuures kõiki andmeid, mis hangitud maksukohuslase kui ka riigi kasuks. Maksustamisotsus on eesmärk, mida taotleb maksustamismenetlus. Kõik andmete hankimised maksuolma ja -aluse kohta, nende kontroll ja hindamine on suunatud sellele, et võida koostada maksustamisotsust. Andmed, mille põhjal määratakse maks, peavad nähtuma aktist. Üldreeglina on need andmed usaldatavad siis, kui



nad ise ei sisalda vasturääkivusi, või seni, kuni maksukohuslane või inspektor pole tõestanud nende ekslikkust. Vaadeldes MKS esinevat terminit "maksustamisotsus" tuleb tähendada, et see on väär, kuna otsus on teatava konkreetjuhu sekundaarse lahendamise tulemus. MKS esinev maksustamisotsus esineb aga konkreetjuhu primaarse lahendusena. Sellepärast tuleb õigustatult sõna "maksustamisotsus" asendada sõnaga "maksustamiskorraldis".<sup>25</sup>

#### § 8. Maksu määramine hindamisel.

Maksu määramine hindamisel leiab esiteks aset siis, kui ei lähe korda hankida vajalikke otseseid andmeid ja teiseks siis, kui andmed pole usaldusväärsed. MKS § 61 käsitleb maksu määramist hindamisel, lubab järeldada, et mingisugused andmed peavad siiski esinema, mis täiesti loomulik on. Teatavasti peab maksuolm olema tõestatud,

<sup>25</sup> Vt. K l i i m a n n, Halduspr. lk. 260 nota 636.

ilma milleta ei saa maksukohuslus üldse tekkida. Kui puuduvad vajalikud otsesed andmed, siis võib inspektor maksustada maksukohuslase 1. osalistel andmetel, 2. kaudsetel andmetel samalaadilises asjus ja 3. oskurite arvamuste põhjal, kusjuures, olgu veel toonitatud, peab olema tuvastatud maksuolm. Andmed, olgugi osalised, peavad nähtuma aktist. Juhul, kui andmed pole usaldusväärsed, tuleb rakendamisele jällegi maksu määramine hindamisel. Tuleb tähendada, et teated, mis on saabunud, tulevad lugeda maksuasutisele siduvaks ja ta on kohustatud arvestama neid andmeid seni, kuni ei leita põhjendatud kahtlustusi. Kusjuures asutus peab oma kahtlustused tõendama. Kui maksuasutus on tõendanud, et andmed pole usaldusväärsed, alles siis võib rakendada maksu määramise hindamisel. § 61 esinev väljend "õiglasel hindamisel" tuleks asendada sõnaga "hindamisel", sest inspektori, kui haldusametniku teotsemised, peavad endastmõistetavalt olema õiglased.

O s u n d a t u d t e o s e d.

(Pealkirja lühend märgitud =)

- B e c k e r, Enno, Die Reichsabgabenordnung, sechste durchgesehene Auflage, Berlin, 1928. =  
B e c k e r, AO.
- B l u m e n s t e i n, Ernst, Schweizerisches Steuerrecht, Erster Halbband, Tübingen, 1926 =  
B l u m e n s t e i n, Steuerr.
- K l i i m a n n, Artur-Töeleid, Administratiivakti teooria, Tartu 1932 = K l i i m a n n, Teooria.
- K l i i m a n n, Artur-Töeleid, Haldusprotsess, Tartu 1937 = K l i i m a n n, Halduspr.
- K o n r a d, Handbuch des Österreichischen Finanzverwaltungsrechts, Wien, 1913 = K o n r a d, Handb.
- V a a b e l, Juhan, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme, Tartu, 1934 = V a a b e l, Põhiprobl.