

Diplomitöö
392 330

827. J. Voolik
hindamis os.

30.09.40 H. Kõrb

TARTU GLIXOOLI
DIPLOMAUSKOND
30 sept
236
TARTU

Töö arvestatakse vana karto-
alusele. Kui lojeda lae luba-
mi endise karta järgi võttes
arvestat. Diplomantide.

Maksustamismenetlus
Maksustamiskorralduse
Seaduse järgi

18

2734

Lojendam õigustatud. 11. XII 40.a.

Diplomilt 88
392330

A r n o l d K a s k

M a k s u s t a m i s m e n e t l u s
M a k s u s t a m i s k o r r a l d u s e
S e a d u s e j ä r g i

T a r t u 1 9 4 0

S i s u k o r d

1.peatükk:

E e l m õ i s t e i d

§ 1. Probleemistik	Lk 4
§ 2. Normiisikud maksustamismenetluses	7
§ 3. Maksustamisallumus	11

2.peatükk:

M a k s u s t a m i s m e n e t l u s

§ 4. Maksustamismenetluse mõiste	13
§ 5. Maksustamismenetluse põhimõtted	16
§ 6. Belmanetlus	20
§ 7. Tuvastusmenetlus	22
1. Andmete hankimine	22
2. Tõendamine	29
3. Tuvastusvahendid	33
§ 8. Otsustusmenetlus	41

3.peatükk:

M a k s u s t a m i s m e n e t l u s e g a s e o n d a t u d m e n e t l u s i

§ 9. Sooritusmenetlus	46
§ 10. Teistmismenetlus	49

1 ptk. E e l m õ i s t e i d .

§ 1. Probleemistik.

Riik ja omavalitsused vajavad oma ülesannete täitmiseks varalisi vahendeid, rahalisi sissetulekuid. Nende soetamiseks on riigil ja omavalitsusel kasutada mitmesuguseid võimalusi, nimetatagu siinkohal varade ja ettevõtete majanduslikku rakendamist, rahatrahvide, tasumaksude, maksude ning lõivude määramist ja laenude tegemist. Üheks tähtsamaks rahalise sissetuleku allikaks riigile ja omavalitsusele on maksud, s.o. rahaliste väärtuste seadusjärgsed ülekanded isikuilt - maksukohuslasilt riigile või omavalitsustele vastutasu eelduseta.

Riigi ja omavalitsuste varaline teotsemine korraldub õigusnormide alusel. Selliste õigusnormide kogumoodustab finantsõiguse¹. Seda õigusnormide osakogu finantsõigusest, mis korraldab kõiki riigis toimuvaid maksuülekandeid, nimetame maksundusõiguseks. Oma olemusele vastavalt on maksundusõiguslikud normid jaotatavad kahte gruppi - materjaalseiks ja formaalseiks. Materjaalne

1.Vt. Juhan Vaabel, Sissejuhatus finantsõigusteadusse, Tartu 1939, lk. 11.

maksundusõigus kujundab maksukohustusvahekorra sisu,²määrit-
 ledes selleks esmajoones maksuolmastiku, maksustamisaluse,
 maksustamisühiku ja maksumäära. Formaalne maksundusõigus
 määrab maksukohustusvahekorra realiseerimise tingimusi,³
 käsitledes neljasuguseid küsimustekomplekse, nimelt :
 1) maksustamishalduse organisatsiooni, 2) maksustamis-
menetlust, 3) õiguskaitset ja 4) karistusmenetlust. Käes-
 oleva töö ülesandeks ongi käsitleda formaalse maksundus-
 õiguse alalt maksustamismenetlust, nii nagu see on sätitud
 Maksustamiskorralduse seaduses /MKS/. Käsitlusse võetavat
 küsimust sätib MKS II osa 3. peatükk.

Maksustamismenetlus haarab endasse terve rea eri-
 iseloomulisi toiminguid, millede lõpptulemuseks on maksus-
 tamiskorraldis. Asudes nende toimingute lähemale vaatluse-
 le, eristame siin rea küsimustekomplekte, millede käsitلة-
 misele tuleb asuda. Esimesena eraldame küsimustegruppi,
 mis otsekohe ei moodusta endas maksustamismenetluse pro-
 bleeme, on nendega aga väga lähedalt seotud. Selliseina
 käsitلةme normiadressaate maksustamismenetluses ja maksus-
 tamisallumust. Teise küsimustehulga moodustab maksustamis-
 menetluse korraldus ise ja selle ilmestamine. Selles eris-
 tame eeskätt põhimõtteid, millele menetlus rajatud, teisalt

2.Vt.Juhan Vaabel, Eesti riigimaksundusõiguse põhiprobleeme,
 Tartu 1934, lk. 52.

3.Ib. lk. 58

aga menetlustoimimise. Kolmanda küsimustegrupina käsitleme maksustamismenetluse tulemusena maksustamiskorraldist ja selle teostamisega seosesolevaid küsimusi. Normiallikaina on probleemide käsitlemisel kasutatud peamiselt just MKS, milles sätitud ulatuses maksustamismenetluse vaatlemine on käesoleva töö teemaks. MKS sisaldab formaalse maksundusõiguse norme, ja temaga koordinatsioonivahekorras olevate muude maksuseaduste suhtes on ta üldine maksuseadus, mis kuulub MKS § 162 kohaselt rakendamisele riigi heaks võetavate maksude ja lõivude suhtes nii võrd, kui võrd üksikud maksu- ja lõivuseadused ei tee sellest erandit. MKS on normitehniliselt üldiselt õnnestunud seadus, kuigi sisaldab mitmeid puudusi-, ja sellisena suureks sammuks edasi kehtivas maksundusõiguses.⁴ MKS kui üldseaduse kõrval on käesolevas töös allikaina kasutatud veel materjaalse maksundusõiguse valdkonda kuuluvaid üksikuid maksuseadusi. Eeskätt on seda tehtud siis, kui üksikud maksuseadused on sisaldanud maksustamismenetlusse puutuvaid norme. Kolmanda normiallikate rühmana on käsitlusse tõmmatud Administratiivmenetluse seaduse norme. Peamiselt on seda tehtud MKS normide ja põhimõtete täiendamiseks, juhul kui MKS ei ole toiminguid küllalt üksikasjaliselt sättinud.

4. MKS hinnangu kohta vt. J. Vaabel, Sissejuhatus finantsõigusteadusse, lk. 70

Sel puhul Administratiivmenetluse seaduse rakendamine tekkinud küsimuse tuvastamiseks ja lahendamiseks peaks olema küllaltki põhjendatud. Moodustab ju maksustamismenetlus iseendast ainult haldusmentluse erikorra, nagu maksundusõiguse endagi puhul prof.J.Vaabel on õigustatult tähendanud, et me " peame hindama maksundusõigust õieti ainult administratiivõiguse eriharuna"⁵. Siiski on alljärgnevas püütud piirduda esmajoones MKS normide analüüsimisega.

Nimetatud normiallikate kõrval kuuluvad käsitlusse kaasatõmbamisele MKS-le sub- ja superordineeritud normid. Viimaste suhtes on aga tekkinud küllaltki märgatavaid raskusi õiguskorras toimunud põhiliste muudatuste tõttu . Kuna uus õiguskord oma täpsemas olemuses on alles kujunemisel, ei ole võimalik olnud tuvastada MKS-s väljendust leidnud põhimõtete ja sätete vastavust uuele õiguslikule korrale. Seda arvestades on kõiki normiallikaid käsitletud kujul, nagu nad eksisteerisid enne uuele õiguskorrale üleminekut.

§ 2.Normiisikud maksustamismenetluses.

Normiisikute ehk normiadressaatide all mõistame isikuid, kelle käitumist norm määrab.⁶ Normiadressaate

5. J.Vaabel, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme, lk 65
6.vt.J.Vaabel, Sissejuhatus finantsõigusteadusse, lk.14

klassifitseeritakse passiivadressaatideks, keda norm teatud sammeks kohustab, ja aktiivadressaatideks, kes on õigustatud nõudma selle sammu sooritamist. Nimetatud klassifikatsioon iseloomustab üldiseimalt kõiki normiisikuid, ei anna aga vajalikku eriilmestust maksustamismenetluses esinevate normiisikute süsteemipäraseks grupeerimiseks.

Kui materjaalses maksundusõiguses normiisikuina tulevad eeskätt arvesse maksukohustuslane ühelt poolt ja fiskus teiselt poolt, siis formaalses maksundusõiguses esineb normiisikuid rohkem ja nende funktsioonid on erinevamad, mis toob endaga kaasa raskuse ühtlaste adressaatidegruppide eristamisel.⁷ Dogmaatilisest lähtepunktist väljudes on normiisikud maksustamismenetluses alajaotatud kolme suuremasse gruppi, mida allpool vaatlleme.

Tähtsama normiisikute grupi moodustavad maksukohustuslased, kes on maksundusõiguslike normide kohustusadressaat.

Maksukohustuslaseks nimetakse neid normiadressaate, kelle maksukohustuse kindlaksmääramisele ja maksusumma ülekandmisele maksustamismenetlus suundab.⁸ Seejuures MKS

7.Vt.Väino Lang, Halduslik tuvastusmenetlus MKS-s, i.õigus 1938, lk. 387

8.Vt.ib. lk.388

tunneb õieti kolme liiki maksukohustuslasi: tõelisi, näilisi ning arvatavaid.⁹ Tõelised on need maksukohustuslased, kelle juures maksuseadusis sätitud maksuolmastik on esile tulnud maksukohustuse loomiseks küllaldasel määral. Näiliseks nimetatakse neid maksukohustuslasi, kelle juures maksuolmastik on küll esile tulnud, kuid maksukohustuse loomiseks mitteküllaldasel määral..Arvatavaiks maksukohustuslasiks kutsutakse normiisikuid, kui nende juures tegelikult pole mingil määral ilmnenu maksuolmastik, kes aga maksuasutiste arvates võiksid siiski osutada tõelisiks maksukohustuslasiks.

Teise kindlapiirilise normiadressaatide grupi moodustavad maksuasutised, maksundusala normide aktiivadressaadid. Maksuasutiste ülesandeks on maksukohustuse kindlakstegemine, maksusumma määramine ja maksuülekande teostamise järele valve. Maksuasutiste üksikasjalikum käsitus kuulub maksustamishalduse organisatsiooni käsitluse ülesandesse ja seepärast me neid siinkohal lähemalt ei vaatle. Nimetame vaid, et siia gruppi kuuluvaina fungeerivad maksustamismenetluses peajasjalikult tolli- ja maksuinspektoriid, kelledele lisanduvad kollegiaalsed äri- ja tulumaksukomisjonid.

9.ib.loc.cit.

Maksustamismenetluse normistikus esineb pääle maksukohustuslase ja maksuasutiste veel terve rida normiisikuid, keda maksustamismenetlusse kaasa tõmmatakse . Siia kuuluvad tunnistajad, teadeteandjad, eksperdid jne., kelle ülesandeks on kaasa aidata maksukohustuslase maksukohustuse tuvastamisel. Tavaliselt kutsutakse selliseid isikuid "kolmandaiks isikuiks" maksustamismenetluses, milline termin ei ole aga päris õnnestunud. Selle asemele soovitab V.Lang kasutada terminit "kaavituskohustuslased"¹⁰ Nimetatud termin on tuletatud kõnesoleva grupi normiadressaatide funktsioonist kaasa aidata ehk kaavitada maksukohustuse tuvastamisel. Termin "kaavituskohustuslased" eeliseks on esijoones selle grupi normiadressaatide funktsioonide isoleerimustamine, samuti aga ka asjaolu, et see seab nimetatuid lähemalt kahe eelmise grupi normiisikutega kui termin "kolmas isik".

Nimetatud kolme adressaatidegrupi vahel seondavad maksustamismenetlust sättivad normid õigustusi ja kohustusi. Neist on maksustamismenetluse käiku suunavaks normiisikuks on maksuasutis, mistõttu enne otsekohest menetluse käsitlust puudutame maksuasutiste pädevuse küsimust.

10.Ib. lk. 389

§ 3. Maksustamisallumus.

Maksuasutiste pädevuse küsimuse käsitletus kuulub oma olemuselt formaalse maksundusõiguse probleemide esimesse valdkonda s.o. maksustamishalduse organisatsiooni käsitlemise ülesandesse. Kuna aga pädeva maksuasutise küsimus küllalt tihedasti on seotud maksustamismenetlusega, käsitleme seda ülevaatlilikult siinkohal enne maksustamismenetluse enda käsitletusse võtmist. - Maksustamisallumuse vaatlemisel tuleb lähtuda kahest erinevast seisukohast, eristledes materjaalset ja territoriaalset allumust. Materjaalse maksustamisallumuse alal seisneb küsimus selles, millisele maksuasutisele allub ühe või teise maksu määramine. Kehtiva maksustamishalduse organisatsiooni ühtlusest tingituna siin erilisi küsimusi ei teki. MKS kohaselt kuulub maksustamine maksu- ja tolliinspektoreile, kellede kui üksikisikuliste organite kõrval fungeerivad veel äri- ja tulumaksukomisjonid. Materjaalselt alluvad ärimaksukomisjonidele ärimaksu määramine,¹¹ tulumaksukomisjonidele tulumaksustamine,¹² tolliinspektoritele tollimaksustamine,¹³ kuna muude maksude määramine kuulub maksuinspektoreile. Siin-

11. Vt. MKS § 29

12. Vt. ib. § 26 ja Tulumaksu seadus § 24

13. Vt. MKS § 32

juures olgu tähendatud, et maksustamist teostavad maksu- ja tolliinspektorid Maksudetalituse direktori juhtimisel, ei ole viimasel maksustamise otsese teostamise õigust, millega on võetud võimalus võimkonnavaidluse tekkimiseks alluva ja juhtiva organi vahel.

Territoriaalselt on maksustamine jagatud mitme maksuasutise vahel ja siin maksustamisallumuse küsimus keerukam. Siin on territoriaalse allumuse määramiseks kasutamisele võetud üksikud pidemõisted, millede alusel lahendatakse allumusküsimus. Kasutatud pidemõistete iseloomustamiseks vaatleme mõnede tähtsamate maksude määramise allumuse tuvastamiseks tarvitataavaid pidemõisteid. - Tulumaksuga maksustamise allumuse määrab maksukohustuslase alaline elukoht. Puudub maksukohustuslasel Eestis alaline elukoht, on maksustamisallumuse määramiseks kasustatud pidemõistena tulusaamise koht.¹⁴ - Kinnisvaramaksuga maksustamise allumuse määrab kinnisvara asukoht,¹⁵ ärimaksu määramise puhul - äriettevõtte asukoht.¹⁶ Pärandi- ja kingimaksu määramisel seaduses ettenähtud juhtumeil maksuinspektori poolt, otsustab allumuse pärandusejätja viimane elukoht, puudus pärandusejätjal elukoht Eestis, allub maksustamine maksuinspektorile

14. Vt. ib. § 26

15. ib. § 30

16. ib. § 29

pärandusvara asukoha järgi. Ei ole nimetatud pidemõistete kasutamise võimalik maksustamisallumust tuvastada, määrab Maksudetalituse direktor, kellele inspektoreist kuulub maksustamine.¹⁷

Vaadelnud siin maksustamisallumuse põhimõtteid, suundub me käsitus maksustamismenetluse vaatlemisele.

2. ptk. M a k s u s t a m i s m e n e t l u s

§ 4. Maksustamismenetluse mõiste.

Riigi tulude kaaluva osa moodustavad vastutasutud maksuülekanded kodanikelt riigile. Maksuülekannete jurii-diliseks eelduseks on maksukohuslase juures teatud õigus-normides abstraktselt määratud olmade esiletulek vähemalt selles ulatuses kui see on normatiivselt ette nähtud. Maksuülekandeks vajaliku maksuolma maksukohuslase juures esiletuleku konstanteerimisele ja õigusnormide alusel üle-kantava maksusumma määramisele ongi suunatud maksustamis-menetlus. Käesolevat kokku võttes määritleme maksustamis-menetlust järgnevalt: Mõistame maksustamismenetluse all ajaliliselt üksteisele järgnevate toimingute kogumist, mille sobivus on maksukohustustlase maksustamine.

Esitletud määritlemusest nähtub, et maksustamis-

menetlus koosneb reast toiminguid, mis on üksteisega ajallises järgnevuses ja seotud sama sihi läbi, olles suunatud kõik maksukohustuslase maksustamisele. Selles toimingute reas leiame toimingutegruppe, mis taotlevad teatud osasihete maksustamiseks. Maksustamismenetluse tulemusena peab selguma 1) maksukohustuse olemasolu 2) maksukohustuslane ja 3) maksusumma. Nende selgitamiseks leiame maksustamismenetluses esmalt toiminguid, mille eesmärgiks andmete kogumine maksuolmastiku esiletuleku fakti üle, samuti teadete ja andmete hankimine maksukohustuslase ja maksustamisaluse kohta. Teisena leiame sääl toiminguid, mis seisnevad saadud teadate ja andmete hindamises ning maksukohustuslase ja maksustamisaluse määramises. Kolmandalt märgime ära toiminguterühma, mis hõlmab maksumäära rakendamise, otsustuse tuletamise sel alusel ja viimase formuleerimise, ning lõpuks selle teatamise. Loetletud maksustamismenetluses sisalduvad toiminguid on püütud teatud teoreetilisest alusest lähtudes klassifitseerida, et sel teel saada süstemaatilist ülevaadet maksustamismenetlusest. Nimetame neist klassifitseeringuid esimesena maksustamismenetluses kahe faasi - ammendusmenetluse ja tuvastusmenetluse - eristlemist.¹⁸ Selles jaotluses ammendusmenetlus sisaldab, teotse-

18. Vt. J. Vaabel, Maksundusõiguse põhiprobleeme, lk. 61

mised, mille sihiks on teadete hankimine või järelevalve võimaldamine maksuolmastiku esiletuleku ja maksukohustuslase üle. Tuvastusmenetlus aga hõlmab teotsemised, mille sihiks on andmete hankimine maksualuste kohta, nende andmete hindamine, maksumääramine, vastava korraldise formuleerimine ning teatamine asjaosalistele üksikuil konkreetseil maksustamisjuhtumeil.

Teise maksustamismenetluse klassifikatsiooni aluseks on vastav klassifikatsioon üldises haldusmenetluses, nimelt menetluse alajaotamine eel-, tuvastus-, otsustus-, sooritlus- ja teistmismenetlusse.¹⁹ Viimast alajaotussüsteemi kasutame maksustamismenetluse käsitluses käesolevas. - Vörreldes mõlemaid esitatud erifaaside eristlemist maksustamismenetluses, näeme, et ammundusmenetlus sisuliselt katub eelmenetlusfaasiga, seevastu tuvastusmenetlus esimese klassifikatsiooni kohaselt haarab tuvastusmenetluse ja otsustusmenetluse faasid. Puutuvalt maksustamismenetluse erifaasidesse jaotamist üldse, peame tähendama, et mingi kindlapiirilise vahe tõmbamine üksikute menetlusfaaside vahel pole mõeldav, kuna üksikud faasid tihti väga tihedasti teineteisesse jooksevad. Nimetatud eritlemisel omab tähtsust eeskätt teoreetilisest seisukohast vaadatuna. -

19. Vt. A. T. Kliimann Haldusprotsess, Tartu 1937, lk. 230

Lõpuks märgime siinkohal maksustamismenetluse sisulise ulatuse. Maksustamismenetluse mõiste määritluses tähendasime, et menetluse sihiks on maksustamine. See siht on saavutatud silmapilgust, kui maksukohuslasel tekib konkreetselt kohustus kindlaksmääratud maksusumma ülekandmiseks riigile. Viimase määrab maksuinspektori maksustuskorraldise saamine. Seega on ka maksustamismenetlus sisuliselt toimunud maksustamiskorraldise kättamise silmapilgust. Järgnev sooritlusmenetlus ei kuulu maksustamismenetlusesse sõna kitsamas ulatuses, vaid on maksustamismenetluse loogiline järg. Sellele seisukohale järgnedes on teostatud maksustamismenetluse käsitus käesolevas. Maksustamismenetluse algmoment on ühtlasi eelmenetluse algsilmapilk, mida käsitleme tagapool.

§ 5. Maksustamismenetluse printsiipe

Iga õiguskorda iseloomustavad teatud ideoloogilised alused, millele see rajatud. On ju nende ideoloogiliste aluste, õiguspoliitiliste printsiipide, kohaselt kujundatud kogu õiguskorda moodustav normidesüsteem. Nende õigusideoloogiliste põhimõtete käsitus on oluline normidesüsteemide ühtluse tuvastamisel. Peale selliste üldiste printsiipide võime täheldada aga ka teatud põhimõtete keh tivust ka vähemates normidekogumites. Nii leiame, et ka

maksustamismenetluse normistikus on kehtivusel üldiste õigusideoloogiliste printsiipide kõrval põhimõtteid, mis on eriomased maksustamismenetlusele. Järgnevas käsitlemegi maksustamismenetluse printsiipe üksikasjalisemalt.

Keskseima tähtsusega printsiibiks on maksustamise seaduspärasuse, legaalsuse põhimõte. Põhimõttena, mis kehtib õigusriigi põhimõtetele kohastatud normidesüsteemis, puudutame seda ainult seoses maksustamismenetlusega. Selle põhimõtte kohaselt iga haldustoimingut, seega ka iga maksustamistoimingut võib sooritada ainult seaduste alusel. See ei tähenda, nagu peaks iga maksustamistoiming baseeruma vahetult seadusnormi ettekirjutusele, vaid iga maksustamistoiming peab olema tagasiviidav mingile seadusele. Seaduse ja viimse seaduspärase haldustoimingu vahele võivad ahelduda väga paljud haldustoimingud seda põhimõtet rikkumata.

Teiseks tähtsamaks põhimõtteks on egaalsuse printsiip, mille kohaselt maksuasutis peab kõiki kodanikke samas olukorras täiesti ühtlaselt kohtlema. Suvatute toimingute puhul hoolitseb juba õigusnorm ise egaalsuse printsiibi kehtelepääsemise eest, kus aga maksuasutistele on suvavabadus antud, tuleb selle printsiibi rakendamist eriti rõhutada.

Kolmandana märgitagu salus rei publicae põhimõtet, mille kohaselt, avalikule teenistujale - käesolevas: maksuametileomistatud võimu tohib kasutada üksnes oma rahva ja riigi ning üldsuse huvides.

Neljandana täheldame maksustamismenetluses ofitsiaalsuse printsiipi, mille kohaselt maksuasutis otsustab arutlustoimingute algatuse, lubamise või keelamise omal äranägemisel, kuid ikkagi õigusnormide piirides. Näeme, et maksuinspektor on maksustamismenetluses kohustatud ex officio alustama menetlust, kui ta on arvamises või on teateid saanud maksuolmastiku esinemisest. Samuti kuulub maksuinspektorile menetluse käigu juhtimine, milles ta teotsemise suunajaks on vaid menetluse otstarbeka juhtimise tarvidus.

Sellele väga lähedane on - viiendana - uurimisprintsiip, mille kohaselt maksuinspektor on kohustatud esitatud andmete puudulikkuse või mitteusaldatavuse korral hankima endapoolset andmeid ja tõendeid. Ta ei ole kohustatud piirduma esitatud andmetega või sunnitud menetluskäigus piirduma maksukohustuslase poolt esitatud küsimustekompleksiga.

Kuuendana märgitagu materjaalse tõe avastamise printsiipi. Materjaalne tõde on see, mille maksuinspektor tuvastab asjaolustiku otsesel tajumisel ja sellisena nagu see talle ilmneb ta subjektiivse hinnangu alusel. Oma otsuse peab ta langetama südametunnistuse kohaselt objektiivselt õiglase. Kahtluse korral ei tohi ta otsustada ei maksukohustuslase ega ka mitte fiskuse huvides, vaid ta peab asuma kindlalt seaduse huvide seisukohal.

Seitsmendana täheldatagu vahendituse printsiipi, mille kohaselt maksuinspektor peab isiklikult tutvuma vajaliku materjaliga, mille abil ta maksukohustuse tuvastab. Kahtlust võiks tekitada oskurite kasutamine materjali hindamisel, milline kahtlus aga printsiibi vaatekohalt täiesti aluseta on. Küll aga on vahendituse printsiip rikutud sellega, kui maksuinspektor täiel määral toetub teiste asutuste poolt tehtud otsustustele.

Kaheksandana olgu nimetatud menetluse kinnisuse printsiip mille põhjal menetlusmaterjaliga tutvumine ei ole lubatud kolmandaile isikuile. Küll aga on see lubatud maksukohustuslasile endile, mistõttu tuvastusmenetluse ulatuses menetlust kutsutakse parteiavalikuks. Otsustusmenetlus toimub täiel määral kinniselt.

Lõpuks võime märkida, et maksustamismenetlus

sünnib kirjalikkuse printsiibil. Maksuinspektor oma otsustustes võib kasutada vaid kirjalikke allikmaterjale, mis tingib tarviduse protokollida kõik suulised seletused, mis tulevad arvesse maksustamiskorraldises väljendust leidnud otsustuse allikaina.

§ 6. Eelmenetlus

Maksustamismenetlus algab eelmenetlusfaasiga. Eelmenetluse üldises menetluses moodustavad arutlust ettevalmistavad eeltoimingud.²⁰ Maksustamismenetluses selliseks eeltoiminguks on maksukohustuslase või maksu olmas-tikkude esiletuleku üle üldse teadete hankimine või järelevalve võimaldamine. Õeldu põhjal defineerime eelmenetlust maksustamismenetluse raamides, kui ajalises järgnevuses esinevate toimingute kogumist, mille sihiks on maksuolmas-tikkude esiletuleku ja maksukohuslaste üle üldse teadete hankimine või järelevalve võimaldamine.

Eelmenetluse algmomendiks on esimene toiming, mis on suunatud maksuolmastiku esiletuleku või maksukohuslase teadasaamisele, selle lõpumomendiks esimene toiming, millega algab tuvastusmenetlus.

MKS sisaldab eelmenetlussätteid §§ 42-46, kuid

20. Vt.A.T.Kliimann op.cit.lk. 230 ||

tihedas pidestuses tuvastusmenetlusega. Eelmenetlust sättivaid norme leidub ka üksikuis maksuseadusis. Näite-
na teenib siinjuures Otsemaksude seaduse § 492, mille kohaselt riiklikud ja kogukondlikud asutised on kohustatud Maksudetalitusele viimase nõudmisel andma teateid eelmisel aastal sõlmitud töövõtete ja hangete kohta, samuti sätib eelmenetluslikke toiminguid sama seaduse § 496, mis kohustab politseid esitama andmeid maksuasutistele tähelepandud juhtumeist kauplemises või muu äri toimetamises äritunnistuseta. Nimetatud eelmenetluse sätted on aga väga vähesed.

Määritlenud siinkohal eelmenetluse mõiste ja ulatuse, siirdume maksustamismenetluse keskseima ja olulisima faasi " tuvastusmenetluse " vaatlemisele.

Vahepiiri tõmbamine eel- ja tuvastusmenetluse vahele on väga ebamääraline ja sageli ei ole millegagi õigustatud rääkida spetsiaalsest eelmenetlusest maksustamisel. Eelmenetlus haarab maksustamise eeltoimingud, milleks on andmete hankimine, kas ja kus maksuolmastik üldse esile tulnud on. Toimingud, mille sisuks on andmeid saada maksuolmastiku esiletuleku ulatuse kohta, pidestuvad juba niivõrd tihedasti tuvastusmenetlusega, et küsimuse kontsentreerituma käsitluse huvides seda vaatleme tuvas-

tusmenetluse käsitluses, milles nagu nii on arutluses andmete ja teadete hankimise küsimus. Seetõttu piirdume siin ainult eelmenetlusfaasi ulatuse teoreetilise määranguga.

§ 7. Tuvastusmenetlus

Tuvastusmenetluse all mõistame ajalises järgnevu- ses esinevate toimingute kogumit, mille sihiks on tuvas- tada seda faktilist ja juriidilist olustikku, millele rajatakse antav korraldis.²¹

Esitatud tuvastusmenetluse definitsioonist nähtub, et maksustamismenetluse selle faasi eesmärgiks on maksus- tamisküsimuse otsustamisküpseks tegemine, nii et sellele järgnevalt võiks otsustusmenetluses asuda maksustamiskor- raldise andmisele. Tuvastusmenetlus moodustab nii oma tähtsusest kui ka ettevõetavate toimingute erikaalult keskseima osa kogu maksustamismenetluses. Seepärast koon- dub siia ka käesoleva käsitluse peamine rõhk.

1. Andmete hankimine.

Tuvastusmenetlus algab maksujuhust teadasaamisega, millele järgneb andmete hankimine maksusumma tuvastami- seks. Hangitavad andmed on lähteandmeiks, kui nad moodus- tavad andmestiku, millele rajanevalt toetub tuvastusmenet-

21.Vt. A.T.Kliimann, Haldusprotsess, Tartu 1937, lk. 261.

lus. Lähteandmete kogumine on tuvastusmenetluse essentsiaalseks elemendiks.²² Nendeta ei ole mõeldav maksusumma tuvastamine, küll on see võimalik aga puudulikkude lähteandmete puhul.²³ Lähteandmete tõestamist ja kontrolli teostatakse täiendandmete kaudu, mis on tuvastusmenetluse aktsidentiaalseks elemendiks.²⁴

Lähteandmete loomulikuks allikaks on andmed maksukohustuslaselt.²⁵ Viimase kohustust andmeteesitamiseks sätivad MKS § 42-44, millele tulevad lisaks üksikutes maksuseadustes ettenähtud teatamiskohustused. Teadete esitamist kohustavate normatiivaktide jõuastmete kohaselt võime deklaratsioonikohustuse aluseina märkida seadust, määrust ja korraldist. - Seaduse alusel tekkiva andmete esitamise kohustuse puhul peab maksukohustuslane juba maksuseadusis ettenähtud korras ja ulatuses esitama nõu-

22. V.Lang, op.cit. lk. 394

23. Vrdl. MKS § 61: "Kui ei lähe korda hankida maksu määramiseks vajalikke otseseid andmeid, ... määrab inspektor maksu õiglase hindamise teel ... "

24. V.Lang, op.et loc. cit.

25. Et maksukohustuslase andmed normaalselt moodustavad just lähteandme tuvastusmenetluseks, ilmestavad parimini MKS §§ 45 ja 46, mis käsitlevad andmete hankimist kaavituskohuslasilt " maksustamiselaste kohta käivate andmete kontrollimiseks "

tavad andmed. MKS-s selliseid ettekirjutisi ei leidu, küll on selline kohustus ette nähtud üksikuis maksuseadusis.²⁶ Teiseks võib teadete esitamise kohustuse tekkimise aluseks olla määrus. Sellise võimaluse näeb ette MKS § 44, delegeerides perioodiliselt võetavate maksude alal Majandusministrile õiguse anda määrusi, millega kohustatakse maksukohustuslasi esitama maksuinspektoreile üldisi tähtaajalis teateid. Selline määrus tuleb avaldada hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks määratud tähtaega Riigi Teatajas. Määrusandlusõigus piirdub tolli- ning aktsiisimaksude ja perioodiliselt võetavate maksudega, millest viimaste all MKS üldkomisjoni seletuse järgi tuleb mõista "kõiki neid makse, mida võetakse ühelt maksukohuslaselt järgnevalt aasta-aastasse".²⁷ Personaalsest küljest haarab määrus maksukohustuslasi, nii tõelisi kui ka näilisi, või nende seaduslikke esindajaid. Materjaalsest küljest vaadates võib nõuda teateid, mis on vajalikud isikute maksukohusluse, elukohtade, tuluallikate ja maksustamisaluste kindlakstegemiseks. Aktsiisi- ja tollimaksude puhul jääb Majandusministri otsustada, milliseid teateid ja dokumente ollakse kohustatud esitama. - Kolmandaks

26.Vt. nt.Pärandi- ja kingimaksuseadus § 26

27. Maksuseadused ja määrused II lk. 10

võib teadete esitamise kohustuse tekkimise aluseks olla vastav korraldis. Selleks volitab MKS § 42 inspektoreid nõudma kõigilt isikuilt või nende seaduslikelt esindajailt vajalikke teateid nende maksukohustuse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks. Teateid võib nõuda ka arvatavalt maksukohustuslasilt. Nimetatud isikute äraolekul võib nõuda teateid ka nende isikute esindajailt, kuid ainult selles ulatuses, kuivõrd teated puutuvad nende halduses olevaisse varadesse ning tuludesse. Vastav inspektori korraldis oma juriidiliselt kvalifikatsioonilt moodustab nõudekorraldise,²⁸ olles oma vormilt kirjalik ning nime-line akt. Kui nõudekorraldise peale esitatavate teadete andmiseks pole ette nähtud eriseadustes teisi tähtaegu, tulevad teated esitada 2 nädala jooksul ning Maksudetalituse direktori poolt kehtima pandud vormis.²⁹ Selles korras nõutavate teadete materjaalset hõlmavust võib lugeda võrdseks majandusministri määruse alusel nõutavate andmetega, arvestades MKS § 42 väljendatud teadete hankimise sihti, olla vahendiks maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks. - Selliseil aluseil saadud andmed maksukohustuslaselt moodustavad normaalselt lähteandmed tuvastusmenetluseks. Lähteandmete täiendamiseks

28. J.Vaabel, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme lk. 136.

29. Vormide kohta vt.: Maksuseadused ja määrused II, lk. 9.

ja kontrollimiseks näeb maksustamismenetluse normistik võimaluse täiendandmete hankimise kaavituskohustuslasilt. Lähte- ja täiendandmete suhte kohta tähendatagu, et lähteandmeiks ei pruugi alati olla andmed maksukohustuslaselt. Menetluse otstarbekuse seisukohast lähtudes võib teatud olukorris kasulikum olla lähteandmeina kasutada just kaavituskohustuslase andmeid, mille puhul maksukohustuslase andmed moodustaksid täiendandmestiku. Viimane võimalus on siiski vaid erandlik, mistõttu üldiselt võib siiski tähistada kaavituskohustuslase andmeid kui täiendandmeid.

MKS-s sätivad andmete hankimist kaavituskohustuslasilt §§ 45 ja 46. Ka siin võib andmeteesitamise kohustus tekkida seaduse, määruse või nõudekorraldise alusel. - MKS maksuasjade suhtes andmeteesitamise kohustust ei loo, mistõttu seaduse alusel toimuvate deklaratsioonide käsitlemise siinkohal välja lülime. Küll aga õigustab MKS § 46 Majandusministrit oma määrusega nõudma kaavituskohustuslasilt üldisi tähtajalisi teateid, mis materjaalsest küljest hõlmavad kõiki teadaolevaid asjaolusid, mis on vajalikud teiste isikute või ettevõtete maksukohustuse, elu või asukoha ja tuluallikate kindlakstegemiseks või nende asjaolude kohta käivate andmete kontrollimiseks. Määrusi nimetatud andmete ja teadete inspektorile esitamise ko-

hustamiseks võib Majandusminister anda ainult perioodiliselt võetavate maksude s.o. tulumaksu, ärimaksu, rahaliste kapitalide maksu, kinnisvaramaksu, ajutise läbikäigumaksu ja trahterimaksu alal. Tolli- ja aktsiisimaksude alal määratakse vastavais maksuseadusis, milliseid teateid üldiselt võib nõuda kõrvalistelt isikutelt. Nimetatud sättega on tublisti piiratud määruse ja nõudekorralduse ulatust kaavituskohustuslasilt teadete hankimisel. - Personaalsest küljest hõlmab Majandusministri määrus kõiki isikuid ja ühtumeid, kellel on mingeid andmeid teiste maksukohustuse kohta. Erandina võib krediitasutistelt teateid nõuda ainult siis, kui vastavad maksuseadused seda lubavad. - Majandusministri määrus teadete andmise asjus peab olema avaldatud Riigi Teatajas hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks määratud tähtaega. Teated tuleb anda kirjalikult, ja kui on üllatud kindlad formulaarid, siis nende järgi. - Kaavituskohustuslased on kohustatud teadaolevaid andmeid esitama ka maksuinspektori vastava nõudekorraldise peale. MKS § 45 kohaselt võib inspektor teateid nõuda kas omal algatusel või maksukohustuslase sellekohasel palvel. Nõudekorraldise andmise eelduseks on, et kohustus adressaadile on teada asjaolu, mille kohta andmeid nõutakse. Personaalses hõlmavuses võib inspektor teateid nõuda " riigi- ja

omavalitsusasutustelt, samuti muudelt asutustelt ja isikult kirjalikke teateid temale teadaolevate asjaolude kohta". Kitsendatud on teadete hankimine krediitasutistelt, kui need teated puutuvad krediitasutiste klientidesse ja viimaste varadesse ning tuludesse. Neilt võib teateid nõuda ainult Majandusministri erilisel loal, kuivõrd see eriseadustest ei järeldu teisiti. - Materjaalselt haarab nõudekorraldis kõikide teadaolevate andmete teatamiskohustust, mis on inspektorile tähtsad maksukohustuslase maksukohusluse ja maksustamiseluste kohta käivate andmete kontrollimiseks. Eriti olgu siinjuures tähelepanu juhitud sellele, et nõudekorralduses peab sisaldama täpse teatme, kelle kohta nõutavad andmed peavad käima.³⁰ Nõudekorraldised, milles maksukohustuslane on individualiseerimata, oleksid selle §-i konsekvantse rakendamise puhul tühised. Teated tulevad anda kirjalikult 2 nädala jooksul korraldise saamisest arvates. Erandlikult lubab MKS § 45 1.4 teateid anda maksuasutises suusõnaliselt, kui sellega nõustub maksuinspektor. Sel puhul koostatakse suulise avaldise kohta protokoll, nii nagu seda korda sätib Administratiivmenetluse seadus. Protokollile kirjutab alla teadete

30. MKS § 45: ".... inspektori poolt nimetatud isikute või ettevõtete maksukohusluse ja maksustamiseluste kohta käivate andmete kontrollimiseks"

andja ja inspektor või tema eest vastav ametnik. Oma vormiliselt väärtusastmelt on selline protokoll täiesti sama-väärne kirjaliku teatisega.

Nõutud andmete esitamine on kohuslik, kuivõrd kaavituskohuslane on teadlik küsitletud asjaoludest. Sellest kohuslikkusest vabastab MKS § 47 järgmised isikud, kes võivad keelduda nõutavate teadete andmisest: a) selle isiku abikaasa, kelle kohta teateid nõutakse; samuti ta ülenevad ja alanevad sugulased, eeskoste- või hooldealused ja külgsjoones sugulased ning hõimlased kuni teise astmeni; b) need, kes teenivad isiku juures, kelle kohta nõutakse teateid; c) arstid ja advokaadid, kui nõutud teated on usaldatud neile nende kutseülesannete täitmisel; d) vaimulikud, kui nõutud teated on usaldatud neile vaimulikkude ülesannete täitmisel. Seda teadete andmisest keelduda võivate isikute määritlust on tarbetult täiendatud kategooriaga: "riigiteenijad, kui teadete andmine pole kooskõlas saladuste hoidmise kohusega," ja " teised isikud, kui neile seadusega keelatud nõutud teadete avaldamine". Nõudekorraldisega kui haldusaktiga ei saa ometi kohustada seaduse rikkumiseks.

2. Tõendamine

Saadud andmete arvestamisega on lähedalt seotud nende usaldatavuse küsimus. Usaldatavad on andmed siis,

kui nad ei sisalda vastuoksusi neid kontrollivate andmetega. Erinevuste puhul tuleb aga tuvastada, millised andmeid vastavad objektiivsele tõelikkusele, kuivõrd viimane on tuvastatav maksustamismenetluses. Andmed võivad valed olla esmalt maksukohustuslase poolt. On inimlikult arusaadav, et antavaid andmeid püütakse kujundada endale võimalikult soodsaina. Maksukohustuse realiseerimise kohta on prof. Vaabel öelnud: "Peame kõigepealt panema tähele, et maksukohustuse realiseerimise psühholoogilised ja sotsiaalpsühholoogilised tingimused on väga ebasoodsad. Kasuiha alusel rajatud majandusliku teotsemise motiiv suundub alati maksundusõigusega loodud kohustuse vastu."³¹ Maksukohustuslase poolt esitatud andmeid aitavad kontrollida teated kaavituskohustuslasilt. Kuid nendegi suhtes kerkib üles usaldatavuse küsimus, võivad ju siin mitmed kõrvalmotiivid (nt. ärimine võistlus jne.) mõjustada esitatavaid teateid. Seepärast on päris loomulik, et tuleb esitatud andmete ja teadete tõepärasus tuvastada. Andmed maksusumma tuvastamiseks tulevad esijoonel maksukohustuslaselt, neile lisaks ja nende kontrollimiseks kogub oma poolsest andmeid ka maksuasutis. Võimalikkude lahkumineku puhul tekib küsimus andmete tõendamiskohustusest.

31. J. Vaabel, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme, lk. 59.

MKS andmete töendamise kohta sätteid ei sisalda, kuid maksuhustustlase poolse töendamiskohustuse kohta on püstitatud kolm põhimõtet.³² Esiteks - normaalselt pole esitatud andmeid vaja tõestada. On tulu esitatud suurus, nagu see harilikult esineb, ei ole maksuasutis õigustatud nõudma põhjendust, miks just tulu nii suur oli. Andis maksukohustuslane tulu üles aga vähemana harilikult esinevast tulu tasemest, võib maksuasutis töendamise andmeid nõuda. Teiseks peab tõestusnõue püsima loogilise võimalikkuse piirides. Ei saa nõuda nt. äriliselt väikeettevõttelt, kus igasugune arvepidamine puudub, kindlaid tõendeid tulu kohta. Ei leia esitatud andmed maksuasutise silmis usaldust, võib viimane maksusummat tuvastada hindamise alusel, kui ta ei leia andmeid, millega tõestada omapoolsest vastupidist deklareerijale. Kolmandaks ei saa nõuda negatiivsete asjaolude tõestamist. Nii ei saa maksuasutis nõuda, et inimene tõestaks, et ta tulu saanud ei ole. Samuti ei saa maksuasutis kedagi maksukohustustlaseks tunnustada ainult asjaolu tõttu, et inimene ei suutnud tõestada maksukohustuse puudumist. - Mis puutub maksuasutistesse, siis peab neil olema küllalt andmeid ja tõendeid oma väidete töendamiseks vähemalt menetluse lõppfaasis. Otsustusmenetluses peavad nad suutelised olema oma otsustust põhistama. Kokkuvõtlikult näeme, et maksuasutis on kohustatud töendama asjaolusid, millega

32.Vt.V.Lang,Halduslik tuvastusmenetlus MKS-s,lk. 446.

ta kõrvaldab maksukohustuslase väited, kuna maksukohustuslasel lasub positiivsete võimalikkude asjaolude tõendamine selles ulatuses, kuivõrd viimased ei ole harilikud olevais olukorris.

Kui maksuasutisele on esitatud tõendeid tekib küsimus nende tõendite hindamisest. Administratiivmenetluse seaduse § 53 kohaselt on tõendina kasutatav iga asjaolu, mis aitab kaasa asja olustiku selgitamisele ning mis ei ole vastuolus seadustega. Nende tõendavate asjaolude hindamisel on maksuasutis vaba, otsustades oma veendumuse kohaselt tõendite väärtuse üle. Samuti on maksuasutis vaba tõendite valikul. MKS § 58 annab inspektorile õiguse kõrvaldada tõendit, mis puutub küllalt selgesse või siis ebaolulisse asjaolusse. Ka andmete valikul ilmneb efektiivselt maksusutamismenetluse materjaalse tõe avastamise põhimõte, mille kohaselt maksuasutis ei tohi otsustada ei fiskuse ega maksukohustuslase huvide kohaselt, vaid ainult asudes kindlalt seaduse seisukohal. Nii sätib MKS § 56, et inspektor on kohustatud maksukohustuslasele teatama, kui ta leiab, et mõne temale teada oleva ja maksukohustuslase huvides seisva asjaolu kohta ei ole esitatud tõendusi, määrates viimaste esitamiseks tähtaja. Inspektori kohustus on hoolitseda selle eest, et maksukohustuslase kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks vajalikud andmed oleksid küllaldased.

Töendamisega seoses tekib probleeme veel töendite esitamise viisi üle. Üldpõhimõtteliselt peab töendaja maksuinspektorile ka tegelikult töendi esitama. Sellest põhimõttest erandina näeb MKS § 55 ette, et kui maksukohustuslane toetub asjaoludele, mis on võimalik kindlaks teha kohtu- või valitsusasutistes olevate ametlikkude dokumentide varal, siis nõuab inspektor ise sealt välja nimetatud akti või vastavad väljavõtted või vaatleb neid kohapeal, või annab maksukohustuslasele vastava tunnistuse teatise saamiseks. Siin piirdub töestamisfunktsioon ainult töendi ning ta asukoha teatamisega, millele korrespondeerub maksuinspektori kohustus töendit rakendada. Loogiliselt kehtib samane olukord ka kõikidel teistel puhkudel, kus töendi esitamine ei osutu võimalikuks. - Töendite esitamises eeskätt seisneb maksukohustuslase aktiivsus oma huvide kaitsmisel maksustamismenetluses. Töenditega ilmestatakse niivõrd hästi esiletulnud maksukohustust kui ka tuvastatakse määratav maksusumma. Seetõttu vaatleme alljärgnevas tuvastusmenetlusest täieliku ülevaate saamiseks üksikuid töendeid ja töendamisviise.

3. Tuvastusvahendid.

MKS § 57 sätete kohaselt võib maksukohustuslane töenditena esitada "kirjalikke töendusi" s.o. ürikuid, samuti töendamiseks "paluda ära kuulata asjatundjaid" s.o. kasuta-

da oskurite seletusi. Kitsendatud on oskurite kasutamine üksnes tollimaksu määramisse puutuvais küsimusis, kus nende kasutamine ei ole võimalik. Kasutatavaimaks tuvastusvahendiks on mitmesugused ürikud. Ürikuiks nimetame selliseid tahtlikke kirjamärkide varal toimetatud mõtteväljendusi, mille sisu saab lugemise teel reprodutseerida.³³ Nii kuuluvad siia: dokumendid, äriraamatud, aruanded, kirjad, protokollid jne. Mitmesuguseist ürikuist vaatleme esmalt dokumente.

Dokument on mingit fakti või faktide rida tõendav ürik. Nimetatud tõenduse tunnus on oluline dokumendi mõiste määritluses. Dokumendi tõestusjõu järgi eristame avalikke ja eradokumente. Avalik dokument on antud ametiasutise poolt selle teotsemise pädevuse piirides dokumendis ametlikult korraldatud, tõendatud või teatatud asjaolu tõenduseks,³⁴ või mida seadus vahetult kvalifitseerib sellisena.³⁵ Eradokumendiks kutsume kõiki eraisikute või - ühtumite poolt väljastatud dokumente, mis vastavad nende kohta õigusnormides esitatud tingimustele.³⁶ Eradokumentidena eksisteerivad kviitungid, arved, lepingud jne. Siinjuures olgu tähelepanu

33. V.Lang, op.cit. lk. 451.

34. Vt. Administratiivmenetluse seadus § 56.

35. Vt. lex cit. § 58.

36. Vt. V.Lang, op.cit., lk. 453

juhitud asjaolule, et dokumendid, mis on toimetatud ametnikkude kaastegevusel, kuuluvad avalikkude dokumentide hulka. - Dokumentide tõendusjõu järgses asetuses evivad esimese koha avalikud dokumendid, mis ei sisalda eraõiguslikke tehinguid. Teisel eelistusastmel on avalikud dokumendid, mis on sooritatud ametiasutise kaastegevusel. Kolmandana tulevad need eradokumendid, mis on seadussätete alusel koostatud ettenähtud vormis, - ning neljandana asetuvad muud eradokumendid. Need eelistusastmed omavad tähtsust vaid kontradiktoorsete dokumentide omavahelises konkurentsis. Dokumentide kõrval tuleb puudutada veel ametlikke kirju. Kuna ametlik kiri evib ülesande teadustada ja mitte tõestada teatud asjaolusid, on ta tõendusjõud märksa väiksem avaliku dokumendi omast. Ta sisu tuleb aga seni õigeks lugeda, kuni ta ei sattu vastuollu teiste sama või kõrgema tõendusjõuga ürikutega.

Tuvastusmenetluses sageli esinevaks tuvastusvahendiks on äriraamatud ning raamatupidamine üldse. Raamatupidamises kasutatavate raamatute tähistamiseks soovitab V.Lang kasutada terminit " raamatupidamistoimikud ", mõistes nende all igasuguseid arvepidamise teel kujunevad ürikuid, mille põhisihiks on olmestada antud majandi või majanditegrupi tegevust teatava perioodi vältel või vähemalt mõnda

osa sellest.³⁷ - Selleks, et tuvastusmenetluses saaks raamatupidamistoimikuid tööndena kasutada ei piisa ainult nende pidamisest, vaid nad peavad vastama teatud püstitatud nõudeile. Esmalt peavad raamatupidamistoimingud sisuliselt vastama soovitavaile andmeile, puutuma küsimusisse, mis pidestuvad maksuolmastikuga. Sisulise vastavuse üle otsustab maksuinspektor. Teiseks peavad raamatupidamistoimikud olema usaldatavad. Selleks peavad nad vastama teatud sisu- ja vorminõudeil. Nii peavad raamatupidamistoimikud vastama täiuslikkuse nõudele s.o. nad peavad küllaldaselt maksu- 9 olmastiku esiletuleku ulatust kajastama. Siis peavad nad olema materjaalselt õiged, samuti peavad kõik sissekanded olema kontrollitavad ja tõendatud vastavate dokumentide kaudu. Vorminõuete kohaselt peavad 1) raamatupidamistoimiku lehed olema nummereeritud ja võimalikult raamatuks köidetud, 2) sissekanded tehtud tindiga või keemilise pliiatsiga, seejuures 3) loetavas schriftis ja puhtalt ning 4) äriettevõtete raamatupidamise keele seaduses ettenähtud ulatuses peetud eesti keeles, 5) sissekannete vahel ei tohi olla tühje kustutamata ruumi ja 6) sissekanded peavad olema sooritatud kindlas ajajärgnevuses ja 7) pidevalt ning - lõpuks - peavad sissekanded olema spetsifitseeritud. Alles kõigile neile nõudeile vastavalt võib raamatu-

pidamistoimik tulla täisjäulise tõendina arvesse. Olgu siinkohal tähendatud, et raamatupidamistoimikute küsimuse lahendamiseks kõlbulikuks või kõlbmatuks tunnustamine on kehtiv ikkagi ainult küsimuse suhtes ega pruugi kehtiv olla teiste küsimuste lahendamisel. - Raamatupidamistoi-
mikutega seotult tähendatagu ärilise kirjavahetuse suhtes, et viimane tuleb küsimusse ainult kontrollvahendina, kus-
juures maksuinspektorile jääb suvaliselt otsustada korres-
pondentsis ilmnevate andmete arvestamine tuvastusmenetluses.

Ürikute kõrval MKS § 57 sätete kohaselt võib asja-
olude tuvastamiseks kasutada oskurite ütelusi, väljaarvatud
küsimused, mis puutuvad tollimaksumääramisele. Oskurid
tõmmatakse tuvastusmenetlusse kaasa kas inspektori omal
algatusel või asjaosalise palvel arvamuse avaldamiseks kü-
simustes, mille arutamine või hindamine nõuab erilisi tea-
duslikke, tehnilisi, majanduslikke või kunstilisi teadmisi,
samuti aga ka raamatupidamistoimikute revideerimiseks.
Oskur on seega maksustamismenetlusse kaasa tõmmatud isik,
kes rakendab oma erilisi teadmisi ja oskusi selleks, et
väljandada oma seisukohta antud maksukohustusse puutuvais
küsimusis. Administratiivmenetluse seaduse 73 §-i põhi-
mõttel tuleb oskurina kasutada võimalikult vastava
kvalifikatsiooniga ametlikke isikuid. Oskuriks olemisest
kui avalikust kohustusest võib loobuda ainult mõjuvail

põhjusil, millede loetelu annab AMS § 34. Neile lisandub tingimus, kui ülesannete soorituskoht asub kaugemal kui 15 km. oskuri elukohast. Oskur on kohustatud täitma talle antud ülesannet õiglaselt järeleandavalt ja hoidma saladuses kõik, mis ta teada saab oma ülesannete täitmisel. Need kohustused meenutatakse MKS § 53 ettekirjutusel oskurile enne ülesannete täitmisele asumist. Oskur taandub või taandatakse MKS § 30 järgi asjus, mis 1) puudutavad teda, ta abikaasat, sugulasi- neist külgsugulasi 4. astmeni-, hõimlasi 2. astmeni ja ta teenistusandjat, või mis 2) puutub tema hooldamisel või eestkostmisel olevaisse isikuisse, samuti kasulapsesse või -vanemasse, või milles 3) ta oli või on asjaosalise seaduslik esindaja või volinik, millest on 4) huvitatud ta ise või isik, kellega oskuril on p. 1-3 nimetatud vahekord, või 5) asjas, mille järgi tema vastu on alatud distsiplinaar- või kriminaaltoimetust. Taandamise puhul annab sisuliselt p.4 eeskirjaga ühtuva taandamispõhjuse MKS § 53 lg.2, mille kohaselt äriraamatute dokumentide ja ladude vaatlusel on asjaosalisel õigus nõuda oskuri taandamist, kellele ta ei pea võimalikuks avaldada oma ärisaladusi, kui ta näitab, et tal on umbusuks mõjuvaid põhjusi. Taandamist peab nõudma enne oskuri tööle asumist. Erandina on see hiljem võimalik vaid siis, kui taandamis-

põhjus ise alles hiljem tekib. Loogiliselt on maksukohustuslase või tema esindaja õigusest oskurit taandada järeldada see, et ekspertiisi toimetamisele ja oskuri ülekuulamisele kutsutakse ka maksukohustuslane ise. - Menetluse kirjalikkuse printsiibi kohaselt oskur esitab oma arvamuse kirjalikult, arvamuse suulisel andmisel aga kuulub vastav seletus protokollimisele. - Ekspertiisiga seotud kulud kannab normaalselt riik majandusministri määruses ettenähtud normide ulatuses. MKS § 57 2 lg. juhul, kui oskur on välja kutsutud maksukohustuslase poolt, kuid ei kinnita ühtegi asjaolu, mille tõendamiseks maksukohustuslane oskurit kutsuda palus, nõutakse oskurile makstud tasu ja sõiduraha sisse maksukohustuslaselt.

Viimsena vaatleme tuvastusvahendeist esemete ülevaatusi, mille korra sätivad MKS §§ 48 - 50. Esemete ülevaatusel on mitmesuguste teadete hankimine tuvastusmenetluseks. Esemete ülevaatus võib toimuda ainult maksuasutuse korraldusel maksukohustuslase poolt esitatud teadete kontrollimiseks igasuguste maksustamiseks tarvilikkude teadete hankimiseks ning hindamiste toimetamiseks.... Inspektorid ja nende volitusel ka neile alluvad ametnikud on õigustatud toimetama ülevaatusi, samuti vaatlema äri ja arveraamatuid ning dokumente, mis kuuluvad isikule, kelle asjas on ülevaatus vajalik. Paragraafides 45 ja 46

ettenähtud teadete saamiseks,³⁸ kui neid teateid ei esitata, samuti esitatud teadete kontrollimiseks on inspektor ja tema volitusel temale alluvad ametnikud õigustatud vaatlema äri- ja arveraamatuid ning maksustamiseks vajalikke dokumente ka neis kaubandus- ja tööstusettevõtetes, sätib MKS § 48. Tsiteeritust nähtub, et esemete ülevaatusse personaalne ulatus on väga avar, haarates kõiki, kellel võib mingisuguseid maksustamiskohustuse tuvastamiseks tarvilikke andmeid olla.

Ülevaatusse võib nii seda teostav ametnik kui ka maksukohuslane kutsuda tunnistajaid. Esemete ülevaatused võivad olla paiklikud ja mittepaiklikud. Loogiliselt oleb ülevaatusse paiklikkus või mittepaiklikkus sellest, kas ese on ühest kohast teise kantav või mitte. Selle kõrvalt tuleb muidugi arvestada ka soorituselise otstarbekusest. MKS § 49 järgi on ülevaatused harilikult paiklikud, kusjuures äri- ja arveraamatute ja dokumentide vaatlusi toimetatakse harilikel töö- ja äritundidel. Erandina siis, kui raamatud pole vajalikud ettevõttele jooksvaks tarvitamiseks, võidakse nõuda nende esitamist ametiruumes. Loomulikult pole millegagi takistatud, kui isik ise toob tarvitusel olevad raamatupidamistoimikud ametiruumidesse ülevaatusse teostamiseks. Vaatlusetoimetajal on õigus teha tarvilikke väljavõtteid ja ärakirju raamatuid ning dokumentidest lisandamiseks asja-
38. Nimetatud §-id käsitlevad teate hankimist kaavistus-
kohustuslasilt.

toimetusele. Kui ülevaatus on lõppenud, koostatakse selle kohta protokoll, mis MKS § 50 märgitud andmeid peab sisaldama. Protokolli märgitakse: 1) ülevaatus aeg, koht ja ese, 2) ülevaataja, juuresolnud ametnike, tunnistajate ja asjaosaliste nimed, 3) ülevaatus käik ja tulemused ja 4) asjaosaliste ja tunnistajate seletused. Protokollile kirjutavad alla ülevaatus toimetanud ametnik, asjaosalised ja tunnistajad. - On ülevaatus teostatud ülevaatuses pädeva ametiisiku poolt, vastavas menetluskorras ja rahuldab ülevaatus protokoll kõiki norminõudeid, moodustab see protokoll ametliku dokumendina peaaegu vääramatu tuvastusvahendi.

Siinmärgitud tuvastusvahendite vahendusel teostub selle juriidilise ja faktilise olustiku tuvastamine, millele rajaneb maksustamismenetluse järgmises faasis - otsustusmenetluses - antav maksukorraldis.

§ 8. Otsustusmenetlus.

Otsustusmenetluse all mõistame kõikide nende toimingute kogumit, mille otseseks tulemuseks on maksustamiskorraldis

Otsustusmenetlus järgneb ajaliselt vahetult tuvasmenetlusele, kuid nende vahel sisulise vahepiiri tõmbamine on eriti raske. Otsustamine on ikkagi psühhiline toiming,

mille elemendid paratamatult sisalduvad juba tuvastusmenetluses. Iga töendi puhul seisukoha võtmisel kaasub ka otsustus maksukohusluse ja võimaliku maksusumma kohta. See on asja sisuline külg. Väliselt võime siiski eraldada tunnuseid otsustusmenetluse alguse kohta. See algab momendist, kui maksuinspektor on, lõpetanult töendite vastuvõtmise ja teadete hankimise, töendite usaldatavuse küsimuse lahendanud ja asub selle materjali põhjal maksustamisküsimuse lahendamisele. Otsustusmenetlus lõppeb maksustamiskorraldise saabumisega.

Otsustusmenetlust sätivad MKS § 60 - 62. Siinjuures on maksuasutisele jäetud suva küsimuseks maksu määramine. Seda suvavabadust reglementeerivad maksustamismenetluse üldpõhimõtted kuurka mainitud §-ide sätteid. Üldjuhulise otsustusmenetluse määratleb MKS § 60 sõnades: Maksu määramise otsustab inspektor kõigi andmete põhjal, arvestades riigi kui ka maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaalusid. " Seega kehtib otsustusmenetluses maksuinspektorile resp. komisjonile kõik see, mis on kehtiv kohtuasutistele kui ka kohtuliikudele haldusinstantsidele, kes otsustavad oma sisetunde ja juriidilise maailmavaate alusel, silmas pidades seda, et tehtav otsus põhineks kehtival õigusel ja kogu juriidilise ja faktilise olustiku tuvastusel. Tingimuseks on vaid, et selliselt hindamisele võetud asjaolud oleksid võistlejate

nõudmistega lahutamatu seotud.³⁹ Tuvastuse juriidiline ja faktiline olustik võetakse otsustamise aluseks sel kujul, nagu tema ilmneb otsustajale oma subjektiivse hinnangu alusel. Maksu määramine peab sündima andmete põhjal, mis peavad selguma aktidest ja olema põhjendatud.⁴⁰ Rõhutatud on otsustuse erapooletus, milleks tuleb arvestada nii fiskuse kui ka maksukohustuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid.- Juhtumil, kui ei lähe korda hankida maksu määramiseks vajalikke otseseid andmeid või kui need pole usaldusväärsed, määrab inspektor maksu õiglase hindamise teel. Ei hinda inspektor andmeid usaldusväärseiks, peab see hinnang olema põhjendatud ning näidatud aktis. Õiglase hindamise aluseina märgib MKS § 61 andmeid, mida on korda läinud koguda, ja ajakohase võrdluse kasutamist teistes samalaadilistes asjades kindlakstehtud andmetega, samuti asjatundjate arvamusi. Otsustusmenetluse puhul olgu veel märgitud, et asjaolude hindamine peab sündima andmete põhjal, mille usaldusväärsuse üle on võimalik otsustada asjaosaliste kaebuse puhul järgmistel asja otsustamise astmetel ja mis peavad teatatud olema asjaosalistele ja järgmistele asja otsustamise astmetele.⁴¹

39.A.T.Kliimann, op.cit. lk.291.

40.Vt. MKS üldkomisjoni seletust:Maksuseadused ja määrused II lk.13.

41.Vt.Riigikohtu Administratiivosakonna otsus 146-II-1934

Otsustusmenetluse tulemuseks on maksustamiskorraldis. Maksustamiskorraldiseks nimetame administratiivset akti, millega maksuasutis määrab, et maksukohuslane on seaduse järgi kohustatud tasuma maksu.⁴² Maksustamiskorraldise puhul tuleb märkida eriti seda, et ta ise ei loo maksus kohustust, vaid ainult konstanteerib selle kohustuse olemasolu. Küll aga tekib maksustamiskorraldisega normaalselt maksu tasumise kohustus.⁴³ Tema teiseks ja oluliseks ülesandeks on maksusumma fikseerimine. Nimetatu on maksustamiskorraldise tuum, milleta maksukorraldus üldse puudub. Sõnaselgelt väljendab seda Riigikohtu Administratiivosakonna otsus 9-II-1936: "... Kaebajale ei olnud tulude pealt mingit tulumaksu määratud, seega ei olnud kaebaja suhtes tehtud mingit maksustamisotsust, kuna maksust vabastamise otsus ei moodusta enesest maksutamisisotsust, mis ette nähtud MKS § 62".

Juriidiliselt ilmelt on maksustamiskorraldis halduse primaarne üksik akt. Ta lahendab küsimust esmakordselt, korraldab üksikjuhtumit ja on antud haldusorgani poolt. Meid huvitab käesolevas eeskätt maksustamiskorraldise kehtivuse

42. J. Vaabel, Eesti riigimaksundusõiguse põhiprobleeme, lk. 112.

43. vrdl: MKS § 63: "Vastavates maksuseadustes määratakse juhud, mil maksu tasumise kohustuse tekkimiseks ei nõuta maksustamisotsust"...

küsimus. Kehtivuse eeltingimuseks on, et haldusakt oleks veatu. Veatu on ta siis kui ta on antud haldusorgani poolt selle pädevuse piirides, selleks ettenähtud vormis ja menetluses. Käesolevas oleme puudutanud ju maksuasutiste pädevuse piire, samuti ka menetlust, mille tulemusena maksustamiskorraldis antakse. Siinjuures jääb puudutada veel ainult maksustamiskorraldise vormi küsimus. Vormi kohuslikkuselt jagunevad kõik haldusaktid vormilisteks ja vormivabadeks. Vormilised on sääraseid haldusaktid, mis evivad toimivust vaid siis, kui nad oma vormi koostises sisaldavad kõik seaduses määratud vormielemendid. Sellise vormilise haldusakti moodustab ka maksustamiskorraldis, Viimase vormi küsimuse lahendab MKS § 62. Maksustamisotsus on kirjalik ja temasse märgitakse 1) otsuse tegija, 2) otsuse tegemise kuupäev, 3) maksustamisalus ja seadus, mille põhjal see alus määratud, 4) maksusumma⁴⁴, 5) maksu tasumise aeg ja kord, 6) maksu tasumata jätmise tagajärjed ja 7) otsuse peale kaebamise kord. Tähendatagu siinkohal aga seda, et nimetatud vorminõuded on puudulikult esitatud, kuna selle §-i kohaselt maksustamiskorraldis ei pruugi sisaldada maksukohustuslase nime (ega elukohta), mis ometi on väga oluline maksustamiskorraldise individualiseerimiseks. - Inspektor võib maksustamiskorraldist muuta

44. MKS § 62 on kasutanud terminit "maksumäär", mis on ilmselt terminoloogiline komistus.

ainult kuni selle kätteandmiseni. Pärast korraldise kätte andmist ja jõustumist parandada ainult kirjutus- ja arvustusvigu. Kui ka muid otsuses leiduvaid eksitusi, mis ilmnevad otsuse sisust, kuigi selle tagajärjel muutuks maksumma MKS § 98

Maksusumma määramisega on maksustamismenetlus sisuliselt lõppenud. Järgnev sooritus on ainult loogiline konsekvents maksustamisest. Seetõttu lõpetame käesoleva peatüki otsustusmenetluse käsitleusega, võttes vaatluse alla lõpuks maksustamismenetlusega seondatud menetlusi, millede hulgas esmajoones käsitleme maksustamiskorraldise realiseerimist.

3 ptk. M a k s u s t a m i s m e n e t l u s e g a s e o n d a t u d m e n e t l u s i

§ 9. Sooritusmenetlus.

Maksustamiskorraldise kättamisest 2 nädala kui kaebamistähtaaja / tekib kohustus määratud maksu tasumiseks, kui üksikud maksuseadused ei määra seda teisiti. Maksu tasumisega seotud toimingud moodustavadki sooritusmenetluse. Enne selle käsitlemist puudutame aga maksustamiskorraldise kättamise küsimust. MKS § 150 näeb ette, et inspektorite korraldised toimetatakse adressaadile kätte harilikus korras posti kaudu või Administratiivmenetluse seaduse eeskirjade kohaselt, mille §§ 35 - 43 sätted seda üksik-

asjalikult korraldavad. Siinkohal me neid lähemalt ei vaatle, küll aga märgime ära, et MKS § 151 on määratud pidepunkt, mis ajast lugeda korraldist kätteantuks, kui kätteandmise aeg ei ole postiasutises eraldi selgitatud. Selliselt posti kaudu harilikus korras lihtsaadetisena või väljastusteateta tähtsaadetisena saadetud kirjad loetakse adressaadile kätte antuks viie päeva möödumisel kohtades, kus kojukande talitus olemas, ja mujal kümne päeva möödumisel arvates kirja postile andmise päevast.

Maksustamiskorraldise saamisest kaebetähtaeg möödunud, tekib kohustus maksu tasumiseks. Maksutasumise tähtajad ja kord^{on} /sätitud üksikuis maksuseadusis. Sooritusmenetluse üldiseks nõudmiseks on seega maksusumma tähtaegne ja õiges korras tasumine. Ei ole maksukohustuslane tähtajaks maksusummat tasunud, muutub ta maksuvõlgnikuks ja maks nõutakse sisse sundsooritus korras. Küsimus muutub keerulisemaks kui maksuvõlgnikke on mitu. MKS § 110 järgi vastutavad ühised maksuvõlgnikud solidaarselt, kusjuures kogu maksuvõla või rohkem temale langevast osast tasunud võlgnik võib nõuda kaasvõlgnikelt vastavate osade tasumist. Kui ühe kaasvõlgniku pool on pööratud kogu maksunõudmine, võib ta, kasutades MKS § 111 soodustust, paluda sissenõudmise jagamist võrdselt kõigi Eestis varasid ja tulusid omavate kaasvõlgnike vahel ja temalt sisse nõuda temale langev osa.

Seega ei vabane oma osa tasunud kaasvõlgnik aga veel vastutusest tasumata jäävate võlaosade eest, erandina puhul, kui sissenõudja raskest hooletusest tingituna mõne võlaosa sissenõudmine on muutunud võimatuks. - Maksu tasumise eest seaduse järgi vastutajalt nõutakse võlasumma sisse ^{siis} alles, kui pole võimalik olnud võlga sisse nõuda maksukohustuslaselt endalt. Mitu vastutajat vastutavad solidaarselt, kasutades eelpoolkäsitletud soodustusi. Nimetatule lisaks võimaldab MKS § 113 vastutajat vabaneda võlatasumisest, kui ta juhatab kätte maksukohustuslase enese vara või tulu Eestis, millest võimaldub nõuda sisse võlga. - Seoses maksustamiskorraldise soorituselusega nimetatagu veel maksusumma tasumise ajatamise, pikendamise ning kustutamise võimalust. Maksusumma tasumise ajatamine ja pikendamine on võimalik juhtudel, kui seda palub maksukohustlane või vastutaja põhjusel, et maksusumma tasumine resp. maksuvõla sissenõudmine võiks viia võlgniku majapidamise äärmisse raskusesse. (MKS § 117) Maksuvõlga võidakse kustutada, kui selle sissenõudmine on lootusetu. (MKS § 119) - Juhul, kui keegi on maksu tasunud suuremas summas kui ta maksusumma oli, kantakse ülemäära tasutud summa sama isiku teiste riigi maksu- või trahvivõlgade arvele. Ei osutu see võimalikuks, maksetakse maksutasuajale üle 1 krooni suurused enammaksud tagasi (MKS § 122). - Lõpuks olgu käsitletud aegumise küsimust sooritusmenetluses.

Kui maksunõude sissenõudmisele ei asuta 10 aasta jooksul päevast, mil võis asuda maksu sissenõudmisele, loetakse maksunõue kustunuks. (MKS § 114) Seda aegumistähtaega võib eriseadustega lühendada, samuti võivad üksikud maksuseadused mõningaid maksunõudeid aegumisest eraldada. Aegumine katkeb, kui asutakse maksuvõla sissenõudmisele, samuti, kui maksuvõlgnik milgi viisil aegumistähtaaja jooksul tunnustab oma võla tasumise kohustust. Katkemise lõppemisel algab uus aegumistähtaeg, mille pikkus on 10 aastat.

§ 10. Teistmismenetlus.

Maksustamismenetlusega on lähedalt seotud ka korraldise teistmise võimalus, mis sünnib eriliselt sätitud teistmismenetluses. Teistmismenetluse all mõistame menetlust, milles võetakse veelkordsele, arutlusele ja otsustamisele juba jõustunud maksustamiskorraldis. MKS sätib seda menetlust §§ 98 - 108. - Teistmismenetluse algatamise initsiatiiv kuulub kas maksudetalitusele, maksukohustuslasele või maksutasumise eest vastutavale isikule. Teistmise lubamise otsustab maksuinspektorite või maksukomisjonide korraldiste suhtes Maksupeakomitee. Sama instants on ühtlasi teistmise otsustaja. Teistmispalve esitavad maksukohustuslane või maksude tasumise eest vastutav isik selle maksuasutise kaudu, kelle korraldise teistmist palutakse. Teistmine on

lubatud ainult teatud kindlatel juhtudel. Selliseiks on -
esimeseks - uute asjaolude ilmnemine. Need uued asjaolud
 peavad olema olulise tähtsusega maksukorraldise suhtes,
 millise asjaolu tuvastab maksupeakomitee. Uute asjaolude
 ilmnemine ei ole teistmispõhjuseks siis, kui maksukohus-
 tuslane hariliku hoole juures oleks võinud selgitada need
 asjaolud ka esialgsel maksustamismenetlusel, eriti aga,
 kui need asjaolud oleksid selgunud tõenditest ja teadetest,
 mille esitamist temalt nõuti, kuid mis ta jättis esitamata
 omal süül. Teiseks on teistmine võimalik, kui ilmned, et
 maksustamiskorraldis oli antud vale dokumendi, teate või
 muu vale tõenduse peale. Kolmandaks teistmispõhjuseks on
 asjaolu, et maksustamismenetlus toimus maksukohustuslase
 osavõtuta põhjusel, et ta ei teadnud maksustamistoimetusest.
 Teistmispalves või vastavas ettepanekus peab olema märgi-
 tud millistel põhjustel ja millise maksustamiskorraldise
 või selle osa teistmist palutakse. Tähendatagu siinjuures,
 et Administratiivmenetluse seaduse § 101 kohaselt ei
 korrata neid endisi menetlustoiminguid, milliseid teistmis-
 põhjused ei puuduta. Teistmispalvele tuleb lisandada kõik
 vajalikud dokumendid, samuti ära kirjad nii palvest kui ka
 lisadest. Teistmispalve tuleb esitada 2 kuu jooksul uue

asjaolu või - kui maksukohustuslane polnud osa võtnud esialgsest menetlusest - maksustamiskorraldisest teada-
saamise päevast, valede tõendite puhul aga tõendit valeks
tunnistanud kohtuotsuse jõustumisest. Teistmise palumine
on võimalik 5 aasta jooksul maksustamiskorraldise jõustu-
mispäevast arvates, aktsiisi ja tollimaksude alal 3 aasta
jooksul. Kui teistmise tagajärjel maksusumma ei muutuks
üldse või muutuks vähem kui 20 Kr. võrra, ei või maksustami-
skorraldise teistmisele asuda.

Ex bibl. univ. Tart.