

Viis avastat
diplomeid
18.9.39

E. V.
TARTU ÜLIKOOLI
DIPLOMID
22 Aug. 1939
Nr 550
TARTU

MAKSU KINDLAKSMÄÄRAMINE (TUVASTAMINE)
MAKSUSTAMISKORRALDUSE SEADUSE (MKS) JÄRGI

MAKSUSTAMISKORRALDUSE SEADUSE (MKS) JÄRGI

A. A.

7837

Tartu 1939

18.9.39

E d m u n d S c h m i d t

MAKSU KINDLAKSMÄÄRAMINE (TUVASTAMINE)
MAKSUSTAMISKORRALDUSE SEADUSE (MKS) JÄRGI

Tartu 1939

Usp. 6 x 39 teigestel.

Sisukord.

Eessõna.....

Eessõna.

Sisukord.....

Lühendid.....

Selles töös ära tähendades maksundusõigusliku teotsemise asendit õiguslike toimingute süsteemis ja käsitledes vastavaid mõisteid ning normistikku, on üksikasjalikult analüüsitud maksu kindlaksmääramist MKS järgi.

Käsitlemisel on silmas peetud eriti professor dr. J. Vaabeli ja professor dr. A.-T.Kliimanni teostes avaldatud seisukohti.

Allikate seisu tuleb märkida 1.juuliga 1939.

2. Teadete narkimina muudest al-
likatest..... Autor.

1.juulil 1939. Teadete andmise kohustus ja sel-
le erandid.....

5. Tuvastusmeetodid.....

1. Menetlusvahendid.....

2. Andmete töestamine.....

3. Andmete hindamine ja suvalisus

avaldatud teosed.....

Sisukord.

Eessõna.....	.....
Sisukord.....	.....
Lühendeid.....	.....
Sissejuhatus.....	.....
§ 1. Maksundusõiguslik teotsemine.....	.....
1. peatükk. Maksu kindlaksmääramise üldlaad	.....
§ 2. Maksustamisest üldse.....	.....
§ 3. Maksustamismenetlus.....	.....
2. peatükk. Maksu kindlaksmääramine.....	.....
§ 4. Ammundusmenetlus.....	.....
1. Teadete hankimine maksukohus-	.....
laselt.....	.....
2. Teadete hankimine muudest al-	.....
likatest.....	.....
3. Teadete andmise kohustus ja sel-	.....
le erandid.....	.....
§ 5. Tuvastusmenetlus.....	.....
1. Menetlusvahendid.....	.....
2. Andmete tõestamine.....	.....
3. Andmete hindamine ja suvalisus	.....
Osundatud teoseid.....	.....

Sissejuhatus.

1. Maksud ja teostamine.

- AKK - Administratiiv-kohtu kord, RT 1919, 10, I, 23.
AMS - Administratiivmenetluse seadus, RT 1936, 4, 25.
ASS - Administratiiv-sissenõudmise seadus, RT 1932, 2, 15.
MKS - Maksustamiskorralduse seadus, RT 1932, 1, 1.
ms. - muutmis-, täiendamis- või tühistamiseseadus.
PS - Eesti Vabariigi Põhiseadus, RT 1937, 71, 590.
RT - Riigi Teataja.
VKS - Valitsemise korraldamise seadus, RT 1938, 37, 332.

Oma üllesandeid teostab korporatiivne Ühik õigus-
korra alusel mitmesuguste toimingute varal 1). Viima-
seid aga liigitatakse kahte põhirühma: korporatiivse

1) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 16: "Neid üllesan-
deid teostab ta oma õiguskorra alusel toimingute
varal, mis on lõpmata mitmekesised ja loendamatu
arvused."

Sissejuhatus.

§ 1. Maksundusõiguslik teotsemine.

Maksu kindlaksmääramine toimub vastavate asutuste terve rea toimingute kaudu. Õige arusaamise ja ter-
viklikkuse huvides osutub seetõttu tarvilikuks lühi-
kese ülevaate andmine maksundusõigusliku teotsemise
iseloomust ja asendist üldises õiguslike toimingute
süsteemis.

Tänapäeva korporatiivse ühiku, peamiselt riigi ja
kogukonna tegevus ja olelu on seotud väga mitmekesis-
te ülesannete teostamisega rahva õigusliku elu arengu
vaimse ja majandusliku hüvangu ning korra ja rahu hu-
vides.

Omi ülesandeid teostab korporatiivne ühik õigus-
korra alusel mitmesuguste toimingute varal 1). Viima-
seid aga liigitatakse kahte põhirühma: korporatiivse

1) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk.15: "Neid ülesan-
deid teostab ta oma õiguskorra alusel toimingute
varal, mis on lõpmata mitmekesised ja loendamatult
arvukad."

ühiku normatiivseiks- ja normivabadeks toiminguteks vastavalt sellele, kas teatava toiminguga tuuakse muudatusi kehtivasse õiguslikku olustikku või ei 2).

Normatiivtoiminguid, kui korporatiivse ühiku tähtsamat avaldusvormi 3) liigitatakse üldaktideks ja üksikaktideks 4).

Üldaktid on sellised normatiivtoimingud, millega lahendatakse õigusliku elu üldjuhtusid. Viimased on aga sellised, mis esinevad õiguslikus tõelisuses registreerimatul arvul ja on sõltumatud ajast ja ruumist; neid määritletakse üldiste tunnuste najal 5).

Üksikaktid on aga sellised normatiivtoimingud, millega lahendatakse õigusliku elu üksikjuhtumeid, viimased on aga sellised, mis esinevad õiguslikus tõelisuses ükskord, on registreeritavad, sõltuvad ajast ja ruumist 6).

2) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 16jj.- Kliimann, Teoria, lk.30.

3) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk.20."On olukordi, kus riik võiks normimatult üldse mitte teotseda, kuid ei ole iial olukordi, kus riik võiks lakata teotsemast normivalt."

4) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk.22.

5), 6) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 22 jj. - Kliimann, Teoria, lk. 30 jj.

Esile tõsta on siin vahettegemisel olulisema tunnusena juhu registreeritavust, on juht seda, on meil tegemist üksikjuhuga, vastasel korral on tegu üldjuhuga.

Üldaktidega teostatakse õiguskorra põhifunktsioonidest legislatiiv- ja üksikaktidega eksekutiivfunktsiooni 7). Viimane liigitub haldus- ja kohtufunktsiooniks 8).

Kuna nii haldus- kui kohtufunktsioon leiab teostamist üksikaktidega, siis toimub nende vahetegu vastavalt sellele, kas üksikjuhtu antud olustikus esmakordselt lahendatakse või sama küsimus arutatakse veelkordselt rekonstrueeritult algses kujus samade komponentidega ja senistest osalistest eriva organi poolt 9) haldus ja kohtufunktsiooniks.

7) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 24.

8) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 24 jj.

9) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 25 ja lk. 26

"....haldus- ja kohtufunktsiooni õiguslik põhierinevus avaldub vaid selles, et haldus lahendab konkreetseid üksikjuhtusid primaarselt, esmakordselt, aprioriselt, kohus aga sekundaarselt, korduvalt, aposterioorselt." - Kliimann, Teooria, lk.61.

12) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 23.

Eksekutiivfunktsioonile 10) subordineeritult kordinatsiooni tasemel asuvaid alajaotusi haldus- ja kohtufunktsiooni teostatakse korraldiste ja otsustega.

Igat haldusakti materjaalses mõttes nimetatakse korraldiseks ja otsus on kohtuakt materjaalses mõttes 11).

Formaalses mõttes haldusakt on näiteks määrus ja dekreet s.o. kui haldusorgan toimetab seadusandlusorgani akti materjaalses mõttes. Kui korraldis ja otsus s.o. üksikaktid on seadusandlusorgani aktid formaalses mõttes. Selline vahetegu on tingitud sellest, et õiguskorra põhifunktsioonide teostamist võib rajada kas õigusefunktsioonide ühisus- või lahusussüsteemile s.o. kas eelpool käsitletud kolm õiguskorra põhifunktsiooni: seadusandlus, haldus ja õigusemõistlemine omistatakse ühele organile või separeeritakse ja omistatakse iga funktsioon erivale organile 12).

-
- 10) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 28 "Eksekutiivfunktsiooni kontseptsioon esineb vaid mõistelises abstraktsioonis puhtteadusliku kategooriana halduse ja kohtu tegevuse ühiste sootunnuste tähistamiseks!"
- 11) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 29. - Kliimann, Teooria, lk. 193 ja lk. 200.
- 12) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 28.

Õigusfunktsioonide lahusussüsteemile on rajatud õiguskord kõigis moodsais demokraatiais, kuid see süsteem ei ole puhtalt teostatav 13).

Nii näiteks omistatakse haldusele peale ta otsese alal teotsemise (haldusaktid materjaalses mõttes) ka veel teotsemisi seadusandluse ja õigusemõistlemise aladel (haldusaktid formaalses mõttes).

Seega haldusaktid materjaalses mõttes on primaarsed eksekutiivaktid ja haldusaktid formaalses mõttes on halduse avaliku asutuse ja teenistuja iga avalikõiguslik- ehk publitsistlik normatiivtoiming 14), mida nimetatakse aktiks 15).

Haldusaktidele kui avalikõiguslikkudele ehk publitsistlikkudele aktidele 16) omane pretseptiivsus avaldub selles, et neid toimetav organ määrab, muudab ja tühis-

13) Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk.29 ja lk.30 "...et riigiaktide selline kaheviisiline kvalifitseerimine ei ole tingitud mitte vastavate aktide loomusest, vaid ainuüksi funktsioonide lahusussüsteemi ebakonsekventsest teostamisest. Ühisussüsteem näiteks ei tunne riigiakte formaalses mõttes. Neid ei vajaks ka täiesti ideaalsel kujul rakendatud lahusussüsteem."

14) Vt. Kliimann, Teooria, lk.62 jj. ja 76 jj.

15) Vt. Kliimann, Teooria, lk.42.

16) Vt. Kliimann, Teooria, lk.30 jj., lk.42 jj., lk.48.

tab neid akte meelevaldselt ja neid toimetav organ on teiste adreessaatidega alati subordinatsiooni vahekorras nii, et alistavaks pooleks on organ ja alistatavaks pooleks kõik need, kellesse akt puutub 17).

Publitsistlikke akte toimetavad alati mingi inimkollektiivi õiguslikud esindajad 18), avalikud asutused ja teenistujad, lähtudes omis toiminguis ja teotsemistes mitte kunagi isiklikest huvidest, vaid alati silmas pidades üldsuse huve 19).

Ei ole üleliigne veelkordselt esile tõsta, et neid ülalmainitud tunnused on omased igale avalikõiguslikule ehk publitsistlikule aktile ja selle erilaadse alliiigile haldusaktidele 20).

Maksustuse kujunemine õigusvahekorraks on toimunud aegamööda. Sellesuunalise arengu pöördepunktiks kujunes moodsa põhiseadusriigi tekkimine, kus maksunõudja (korporatiivse ühiku) ja maksukohuslase (kodaniku) vahekor-

17) Vt. Kliimann, Teooria, lk. 46.

18) Vt. Kliimann, Teooria, lk. 47.

19) Vt. Kliimann, Teooria, lk. 47.

20) Vt. Kliimann, Teooria, lk. 48.

rad tulid kujundamisele 21). Sellega oldi maksustusel puhtfaktilisest võimuvahekorra-st jõutud õigusvahekordade-ni 22).

Siit peale võib juba kõnelda maksundusõiguslikest vahekordadest ja maksundusõigusest. Seadus on maksundusõiguslikkudele vahekordadele õiguslikuks aluseks ja mak-sukohuslus on sellega obligatio ex lege, tugenedes riig-i avalikõiguslikule korraldusele, mistõttu maksu-kohus-tusvahekord on avalikõiguslik kohustusvahekord 23).

Kuna halduse pädevusse kuulub ka teotsemine maksun-dusõiguslikul alal, sest teadusliku liigituse kohaselt maksundusõigus kuulub haldusõigusesse 24), siis eeltä-hendatu on kehtiv ka maksundusõiguslikkude aktide koh-ta kui haldusaktidele maksundusõiguslikus sfääris s.o. halduse teotsemise ühele alaosal.

21) Vt. Blumenstein, Steuerr. I, lk. 14.

22) Vt. Blumenstein, Steuerr. I, lk. 15.

23) Vt. Blumenstein, Steuerr. I, lk. 16.

24) Vt. Blumenstein, Steuerr. I, lk. 17 ".....wissen-schaftlich systematischen Zugehörigkeit nach ist das Steuerrecht dem Verwaltungsrecht einzugliedern."

1. peatükk.

Maksu kindlaksmääramise üldlaad.

§ 2. Maksustamisest üldse.

Tänapäeva moodne maksustus pole mitte vägivalda - akt, vaid õiguslik tuludehankimise moodus riigile, korraldatud ja sätitud sellekohaste mõistete ja normistiku kaudu. Seega maksundusõiguslike mõistete ja normistiku olelu on ka maksu kindlaksmääramisel õiguslikkusele ja õiguslikkusele eeldusiks ja kõrgeima normi Põhiseaduse vaimu ja mõtte 25) sisustajaks ja teostajaks.

Meie teame, et tänapäeva riik omab väga suuri ja mitmeti erinevaid ülesandeid omariikluse ja rahva arengu, olelu ja säilituse huvides.

Riiklike-ühiskondlike väga mitmekesiste probleemide õiguslik reguleerimine, hariduse, hoolekande, tööstuse, kaubanduse, põllumajanduse ja muude mitmekesiste eluavalduste sättimine, sisemise rahu ja välise julgeoleku kindlustus ja kaitse jne. jne. Kõik see

25) Vt. Põhiseadus, RT 1937, 71, 590, § 9 ja § 29.

nõuab tänapäeva korporatiivselt ühikult terve süsteemi mitmekesiseid asutusi, organeid, avalike teenistujate hiigelmalevat ja tohutut hulka tulunduslikke vahendeid. Seega riigil on suured kulud ja vastavalt peab riigil ka olema ainelisi võimalusi s.o. tulusid oma elu tasakaalustamiseks.

Tänapäeva töökspidamiste kohaselt, kus tulundus - likke vahendeid fikseeritakse rahas 26), ütleme lihtsalt, riik vajab palju raha, et oma suuri ja väga mitmekesiseid ülesandeid teostada.

Tulusid võib riik hankida mitmeti, kas ühel alusel eramajapidamistega 27) või maksudest s.o. seadustega abstraktselt määritleda olustikke, mille konkreetne esiletulek majanduslikes-ühiskondlikes tingimustes kohustab kodanikke oma tulu- või varandusosade rahalise ekvivalendi 28) ülekandmist riiklikule omamisele, ilma et kodanik sealjuures oleks õigustatud nõudma mingit

26) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 13. - Blumenstein, Steuerr. I, lk. 3.

27) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 13 "..... riik omaks ettevõtjana ülekaalulist tähendust, võib-olla kisuks enda kätte kõik tulutoovamad alad, või isegi asetaks parematesse võistlustingimustesse, mille juures loomulikult halveneksid eramajapidamiste kasuteenimise võimalused."

28) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 14 "Ülekantavad tulu-

vastutasu 29).

Prof. dr. J. Vaabeli järele sääraselt eraomandus -
likkude varandus- või tuluosade rahalise ekvivalendi
riiklikule omamisele õigusepärase tasuta ülekandmise
teel hangitavaid tulusid nimetatakse maksutuludeks ja
sel teel ülekantavaid rahasummasid nimetatakse maksuks³⁰).

Ülaltoodust selgub, et maksu mõiste oluliste momen-
tidena on eristatavad esiteks, eraomandi varaosade raha-
lise ekvivalendi ülekandmine riigile tulude hankimise
otstarbel, teiseks peab see toimuma õigusepäraselt ja
kolmandaks vastutasu eelduseta.

Mitmesugustel majanduspoliitilistel kaalutlustel
tänapäeval riik hangib vähemas osas tulusid oma hüvis -

või varandusosad on fikseeritavad rahas, milles toi-
mubki faktiliselt ülekandmine meie ajal. - Konrad,
Handb., lk. 415.

29) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 13 jj. - Hensel, Steuerr.,
lk. 1. - Konrad, Handb., lk. 409.

30) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 15.

test ühel alusel eramajapidamistega, kuna rõhuva enamuse ta sissetulekutest moodustavad maksutulud 31).

Et selline tulude hankimine ei muutuks vägivaldlaaktiks kodanike suhtes, on ülimaks nõudeks tänapäeva riikides seaduslikkuse printsiibi kõige valjem rakendamine s.o. selline tulude loomine ja hankimine peab olema korraldatud seadustega. See leiab selget väljendust nii kehtivas õiguses 32) kui doktriinis 33).

31) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 14. - Blumenstein,
Steuerr. I, lk. 9 jj.

32) Vt. PS § 29, § 124, § 127.

33) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 14 "..... Meie aja riikides kehtivate õiguspõhimõtete kohaselt ei tohi seesugune tasuta tulude hankimine võimuvahekorralusel osutada muidugi vägivallaaktiks määrava majandussubjekti - üksikisiku vastu, vaid see peab tulema esile õiguslikult korraldatult". - Konrad, Handb., lk. 411 ".....Steuern dürfen nur auf Grund von verfassungsmäßig zu stande gekommenen Gesetzen mit Wirksamkeit auferlegt werden...niemand ist zur Leistung einer Steuer an den Staat rechtlich verbunden, wenn nicht der Titel dieser Leistung gesetzlich ausdrücklich normiert ist. (Nullum vecti-

Maksundusõiguse olulisema normistiku moodustavad maksuseadused ja -määrused 34) s.o. üldaktid - seadus- andlusaktid materjaalses mõttes ja viimaste rakendamine toimub juba üksikaktidega-haldusaktidega materjaalses mõttes.

Kogu see normistik, mis korraldab maksutulude hankimist eelkirjeldatud mõistele vastavalt, loob, kujundab ja sätib maksundusõiguslikke suhteid, nimetatakse maksundusõiguseks 35).

gal sine lege)." - Blumenstein, Steuerr. I, lk. 14, lk.15 ".....dasz nicht nur das Recht des Gemeinwesens, Steuern zu fordern, sondern auch die Art, das Masz und das Verfahren des Steuererhebung festengesetzlichen Normen unterworfen werden, welche Steueranspruch und Steuerschuld nach Inhalt, Auszerungen und Festsetzungen genau begrenzen."

34) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 29 jj.

35) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 24. - Blumenstein, Steuerr. I, lk. 17.

Nii korporatiivse ühiku kui kodaniku, nii maksuseaduste tehnilise täiuse kui maksustuse laitmatuse huvides on, et maksundusõiguse mõisted ja normid oleksid leidnud iseseisvat kujunemist vastavalt nõuetele ning valandatud kindlaisesse väljendusvormidesse ja haaratud terviklikku süsteemi.

Tõsi küll, kirjeldamatu ja seadustehniliselt võimatu on haarata kõiki selle ala norme ühte tervikusse selliselt, et ta ei omaks ühtegi puudet teiste õigusala - ga 36), sest iga õigusala normid on ühede või teiste mõistetega ühel või teisel määral seotud teineteisega, moodustades sellega tervikliku süsteemi - õiguskorra.

Eelkäsitelust ilmnes, et riigi suurema tuluallika moodustavad maksutulud ja seda korraldav normistik moodustab maksundusõiguse.

Üldiselt maksundusõiguse normistik oma kesksema osa maksuseadustega pole veel kujunenud terviklikuks õigus-süsteemiks, sest tema areng ühtlustamise, süsteemimise

36) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk.30.

ja kodifitseerimise suunas algab alles pärast Maailmasõda 37).

Meiegi maksundusõiguse normistik pole veel jõudnud oma arengu tipule terviklikkuse ja süsteemimise mõttes 38) ja omab seost tsiviilõiguslike mõistete ja isegi üksikutel juhtudel kaubanduslikkude tabadega, kuid viimaste tähendus pole maksundusõiguslikus normistikus kuigi suur 39).

37) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 24 jj., lk. 28 jj., lk. 66 jj. - Hensel, Steuern, lk. 1. "Das Steuerrecht hat sich erst in der Nachkriegszeit zu einem stofflich und methodisch selbständigen Gebiet der Staatswissenschaft ausgebildet."

38) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 27 jj., lk. 67 jj.

39) Vt. Piip, Kaubandusõigus, lk. 22 jj. - Vaabel, Põhiprobl., lk. 77, lk. 29. "Üksikutel juhtudel kaubanduslikkude tabade arvestamine maksustamisaluste arvutamistingimuste selgitamisel ei anna veel õigust rääkida tavaõiguse tähendusest maksundusõiguslikus normistikus."

Maksundusõiguslik normistik sisaldab materjaalseid ja formaalseid maksundusõiguslikke norme, esimesel juhul maksundusõiguslik norm loob aluse kohustusvahekorrale, teisel juhul sätib selle realiseerimise tingimusi⁴⁰). On mõeldav, et vastav maksuseadus sisaldab kõik asjasse puutuvad nii materjaalsed kui formaalsed õigusnormid⁴¹) või materjaalsed õigusnormid jäävad eriseadustesse ja formaalsed õigusnormid haaratakse enamvähem tervikuliselt erikogusse üldiseks maksuseaduseks. Viimasele olundile löi aluse meil MKS saabumine, sest enne MKS saabumist ei olnud Eestis üldse maksuseadust⁴²).

Maksustamiskorralduse seadus⁴³) kui üldine maksuseadus s.o. maksundusõiguslik lex generalis sisaldab üldisi sätteid, ta ulatus piirdub peamiselt ainult formaalsete maksundusõiguslikkude normidega. MKS lahendab organisatsioonilisi küsimusi ühtlaselt, edasi maksustamiskorra, vaide-, kaebemenetlusi, ümberotsustamis-küsimusi.

40) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 58.

41) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 67.

42) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 71 ja lk. 72 jj.

43) Maksustamiskorralduse seadus RT 1932, 1, 1., ms.

RT 1932, 91, 698; RT 1934, 55, 477; RT 1936, 27, 171;

RT 1936, 92, 726 (MKS).

Jätkuvalt sisaldab MKS sätteid maksuseaduste rikkumise vältimise, trahvide määramise ja sissenõudmiste kohta ning käsitleb tähtaegade uuendust ja kirjade kättetoimetamist. MKS sisaldab vähesel määral ka materjaalõiguslikke norme, mis käsitlevad küsimusi seoses maksukohustuse lõppemisega.

MKS maksundusõigusliku lex generalisena kui esimehe kodifikatsioonikatse sel alal ei ole kõigiti täielik, vaid sisaldab mitmeid puudusi, kuid selle peale vaatamata on MKS saabumisega rajatud alus ühtlustamisvõimaluste maksundusõiguses 44).

§ 3. Maksustamismenetlus.

Õigusliku aluse maksuvahekorrale loovad maksuseadused ning maksukohustusvahekord on seetõttu obligatio ex lege. Normi adressaatidena esinevad siin ühelt poolt maksukohuslane - kohustusadressaadina seadustes abstraktselt ja hüpoteetiliselt määratud, teiselt poolt nõudja - õigustusadressaadina seadustes alati konkreetselt määritletud. Õigustusadressaadile omistatakse nõu-

44) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 75 ja lk. 77 jj. MKS

deõigus, kuna kohustusadressaadil lasub kohustus ja vastutus nõuet täita 45).

Maksukohustusvahekorda iseloomustab kõigepealt kohustusadressaadi tahtemomendi puudumine, sest siin pole normiadressaatide vahekord rajatud koordinatsiooni pinnal nagu see on tsiviilõiguslike tehingute man.

Edasi õigustusadressaat esineb määravalt ja üleolevalt subordineeritud kohustusadressaadi suhtes ning tingimuste mittetäitmine on sanktsioneeritud karistustega, millistel pole peaaegu midagi ühist m. tsiviilõiguslike leppetrahvidega, sest säärase tuludehankimise lähtepunktiks pole mitte vahetus, vaid võimuvahekord 46).

45) Vt. Blumenstein, Steuerr. I, lk. 16 ja lk. 51 ja lk. 15 ".....Der Bürger schuldet die Steuer, weil sie im Gesetz vorgesehen ist und sie dort geregelt wird"....."Dem Bürger liegen deshalb im Steuerwesen nicht blosz Verpflichtungen ob er besitzt vielmehr auch bestimmte Rechte in formeller und materieller Hinsicht." - Vaabel, Põhiprobl., lk.45.-
Blumenstein, Steuerr. I, lk. 75 jj.

46) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 54 jj., lk.56 ja 14. -
Blumenstein, Steuerr. I, lk. 28 jj., lk. 30 ja 31.

Selline olund ei ole omane mitte üksi maksundus-õiguslikule kohustusvahekorrale, vaid üldse avalikõiguslikule kohustusvahekorrale. Avalikõiguslikud ehk publitsistlikud normid on pretseptiivsed normid 47), kus õigused ja kohused on ette määratud, sisustatud ja sätitud vastandina eraõiguslikkudele ehk dispositiivsetele normidele, mis võimaldavad normiadressaate omi õigusi ja kohuseid vabal kokkuleppel korraldada.

Peale normiadressaatide määritelu tuleb selleks, et konstrueeruks maksukohustusvahekord, seadustes abstraheerida olustikke, üksikasjalikult püstitada, määritleda ja märgendada tunnuseid, millede ilmestumisel tegelikus elus tekib maksukohustus. See peab aga toimuma valjus kokkukõlas konstitutsioonilise normistiku põhimõtetega ja doktriinis püstitatud nõuetega.

Esiteks maksustamine peab olema üldine ja ühtlane.

Seadus abstraktselt määrab olustikke, millede esiletulek tegelikus elus tingib maksukohustuse ja et võrdsed juhud tooks kaasa võrdse maksukoormuse.

Seega üldsus ja ühtlus tähendab seda, et samad kohused ja õigused oleksid samades tingimustes olevail.

47) Vt. Kliimann, Teooria, lk. 45.

Teiseks saab kodanikke kohustada omi varaosi rahas, tasuta, üle kandma riiklikule omamisele vaid ainult ja üksi seadustega 48).

Neid seadustes abstraktselt püstitatud ja üksikasjalikult määritletud asjaolusid, mille konkreetne esiletulek ühiskondlikes avaldisis tingib maksukohustuse tekkimise, nimetatakse maksuolmastikuks.

Nende pidepunktide s.o. nii maksuolmastiku kui maksukohuslase kaudu toimubki maksukohustusvahekorra allutamine riigivõimule 49), terve rea ajalises järjekorras esinevate ja kindlapiirilisel sätitud toimingutega.

Maksustamismenetluseks nimetatakse korda, millises toimuvad teotsemised, mis võimaldavad saada maksuasutustele andmeid maksuolmastiku, maksukohuslase ja maksusta-

48) Vt. PS §§ 9 ja 29. - Vaabel, Põhiprobl., lk. 15 ja lk. 48. - Kliimann, Haldusprotsess, lk. 62. - Blumenstein, Steuerr.I, lk. 84 "...Zu den feststehenden Axionen der modernen Steuerpolitik gehört der Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer."...."Ein Steuergesetz der den Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer miszachtet, müsste demnach als verfassungswidrig bezeichnet werden." - Vaata ka märke 32 ja 33.

49) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 47 ja lk. 44.

misaluse kohta, nende hindamine, otsuste tuletamine ja kujundamine ning teatamine asjaosalistele.

Seega terve rida ajalises järgnevuses esinevaid maksuasutuste toiminguid, mis vajalikud maksustamise toimetamiseks, moodustavad maksustamismenetluse. Need teotsemised ja toimingud on sätitud erilises normistikus, mida nimetatakse maksustamismenetlust korraldavaks normistikuks, kuuludes formaalse maksundusõiguse normistiku 50).

Samuti kuuluvad formaalse maksundusõiguse normistiku organitsioonilised normid, mis õiguslikult korraldavad maksuasutiste ja maksukaebasutiste ehitist, asjade alluvust ja ametiisikute taandamis- ja taandumiskorda 51).

Maksustamismenetlust ta sisulise erisuse tõttu liigitatakse kaheks menetluskorraks: ammundusmenetluseks ja tuvastusmenetluseks ning vastavalt liigitub ka maksustamismenetluse korda sättiv normistik.

50) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 60, lk. 61 jj.- MKS §§ 42-63.-Blumenstein, Steuerr. II, lk. 385 jj.

51) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 60.- Valitsemise korraldamise seadus, RT 1938, 37, 332. VKS § 59 ja § 61. - MKS §§ 1 - 41.

Ammundusmenetlust korraldavad normid sätivad ammundusmenetlust s.o. maksuasutuste toiminguid ja teotsemisi seoses vajalike teadete hankimisega ja järelvalve teostamisega maksuolmastike esiletuleku ja maksu - kohuslaste üle.

Tuvastusmenetlust korraldavad normid aga sätivad tuvastusmenetlust s.o. maksuasutuste teotsemisi ja toiminguid seoses teadete hankimisega maksustamisaluste kohta, nende hindamine, maksu määramine otsuste tuletamine ja kujundamine ning asjaosalistele teatamine üksikuil konkreetseil maksustamisjuhtumeil 52).

Ammundusmenetlus kannab maksustamisjuhtumite avastamise ilmet ja on üldise järelvalve laadi, esinedes kõikide maksude alal, kuna tuvastusmenetlus seevastu tegeleb konkreetsete avastatud maksustamisjuhtumitega, esinedes nende maksude alal, millede tasumise kohustus tekib haldusakti vahendusel. Seal aga, kus maksukohustus tekib seadusest järelduvalt, ei esine tuvastusmenetlust üldse või esineb õige piiratult 53).

52) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 61.

53) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 62 ja lk.63.

Maksustamismenetluse tulemuse teatamine üksikuil konkreetseil maksustamisjuhtumeil asjaosalistele toimub maksustamiskorraldistega, kehtiva õiguse tehnilise nimetuse järgi maksustamisotsustega 54).

Maksustamiskorraldis on normatiivakt, millega maksuasutis määrab, et maksukohuslane seaduse järgi on kohustatud tasuma maksu 55).

Õiguslikult kvalifikatsioonilt on nn. maksustamisotsus halduskorraldis s.o. primaarne eksekutiivakt ja haldusakt materjaalses mõttes, kuna otsustega haldusaktidega formaalses mõttes haldus lahendab juristiktsoonili küsimusi ja seda vaid seoses distiplinaarrajade lahendamise ja toimingute õigusepärasuse kontrollimisega 56).

54) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 122. - MKS § 62.

55) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 122, jj. - Hensel, Steuerr., lk. 158.

56) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 120 jj. Kliimann, Teooria, lk. 110, lk. 193 jj. ja lk. 200. - Blumenstein, Steuerr. II, lk. 517.

II peatükk.

Maksu kindlaksmääramine.

§ 4. Amundusmenetlus.

Maksu kindlaksmääramise edukuse huvides osutub vajalikuks teatav ettevalmistav tegevus. Vastavate materjalide kogumine, teadete hankimine, järelvalve teostamine maksuolmastikkude ja maksukohuslaste üle.

Seega amundusmenetluse ülesandeks on hankida kodanike maksustamiseks tarvilikke andmeid ja teateid, asjaolude olemasolu konstateerimine nagu maksukohuslase, tuluallika, tulu suuruse leidmine jne. nii maksukohuslase enese kui ka tema kaasabita. Ja seda kõik selleks, et vältida andmete võimalikku ühekülgsust maksukohuslase kindlakstegemisel. Juhtida maksukohuslase või ta esindaja tähelepanu kohustustele, viimase täitmist kergendada ja võimaldada ning saada sellega edaspidiseks ülevaate maksukohustustest ja -kohuslastest 57).

57) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 61 jj.- Blumenstein, Steuerr. II, lk. 440 jj ja lk. 521.- Maksu kindlaksmääramise võimalikkude abinõude kohta üldse ja šveitsi õiguses eriti vaata Blumenstein, Steuerr.

Vastavaid andmeid, mille alusel üksikjuhtum maksuasutustes menetlusele tuleb, võib maksuasutus saata ka - hel teel. Esiteks teadetena maksukohuslaselt eneselt või ta seaduslikult esindajalt ja teiseks teadetena muudest allikatest, millistena esinevad näiteks riigi- ja oma - valitsusasutused jne.

Viimasena tähendatud kaavituskohustuslasilt saadud andmed tulevad edaspidises menetluses kasutamisele kas lähtealusena - andmeina - või aga enamikkudel juhtudel kontrollandmeina 58).

Järgnevalt vaatlemegi üksikult esiteks, teadete hankimist maksukohuslaselt s.o. kas tõeliselt või arvatavalt maksukohuslaselt. Teiseks, teadete hankimist muudest allikatest ja lõpuks teadete andmise kohustust ja selle erandeid.

II, lk.522 jj., lk. 527 jj. ja lk.531 jj.- sama kohta saksa õiguses vaata Hensel, Steuerr., lk.147 jj., lk. 152 jj. ja lk. 155 jj.

58) Vt. Lang, Halduslik tuvastusmen., i. Õigus nr.9 ja 10 lk.401.

1. Teadete hankimine maksukohuslaselt.

Inspektorid on õigustatud nõudma kõigilt isikuilt ja nende seaduslikkudelt esindajatelt nende isikute maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks tarvilikke teateid. Seda õigust võivad inspektorid kasutada ka isikute suhtes, kelle maksukohuslus on arvatav. Tõelise kui arvatava maksukohuslase äraolekul nende esindajalt võidakse nõuda teateid vaid puutuvalt nende valitsemisel olevaisse varadesse ja tuludesse 59).

Neid teateid tuleb esitada üldsätte kohaselt kahe nädala jooksul nõude saamise päevast arvates, kui eriseadustes pole ette nähtud teisi tähtaegu 60).

Teateid antakse vormi järgi, kui maksudetalituse direktor on seesugused pannud kehtima 61).

59) Vt. MKS § 42.

60) Tähtaegade arvutamise kohta vt. Administratiivmenetluse seadus, RT 1936, 4, 25, ms. RT 1938, 37, 332.- AMS §§ 44-48.

61) Vt. MKS § 43.- Maksudetalitus pro Maksudevalitsus vt. VKS VII osa.

2. Teadete hankimine muudest allikatest.

Edasi inspektor võib kas oma algatusel või maksukohuslase palvel nõuda kirjalikke teateid nii riigi- ja omavalitsuseasutustelt kui muudelt asutustelt ja isikutelt seoses teadaolevate asjaoludega, mis tähtsad isikute või ettevõtete maksukohusluse ja maksustamisaluste kohta käivate andmete kontrollimiseks 62).

Kui eriseadustest ei järeldu teisiti, võib teadete nõutamine kreditasutustelt toimuda vaid Majandusministri eriloal. Teateid tuleb esitada arvates nõude saamisest kahe nädala jooksul 63).

Teateid võib esitada inspektori nõusolekul ka suuliselt maksuasutuses, toiming protokollitakse, alla kirjutavad teadete andja ja inspektor või viimase eest vastav ametnik 64).

Peale eelpoolmainitud viivilise teadete hankimise

62) Vt. MKS § 45.

63) Vt. MKS § 45.

64) Vt. MKS § 45.- Protokollimise menetluse kohta vaata ka AMS §§ 22-29.

võib perioodiliselt võetavate maksude alal 65) Majandus-
minister kohustada MKS § 42 nimetatud isikuid 66) ja
MKS § 45 esimeses lõikes tähendatud asutusi ja isikuid 67)
esitama inspektoritele üldisi tähtajalisi teateid. Esi-
teks inspektorid saavad sel teel teateid, mis on vajali-
kud MKS § 42 nimetatud isikute maksukohusluse, elukoh-
tade, tuluallike ja maksustamisaluste kindlakstegemi-
seks 68). Teiseks MKS § 45 esimeses lõikes tähendatud
asutused ja isikud avaldavad inspektorile neile teada-
olevaid asjaolusid, mis on vajalikud teiste isikute või
ettevõtete maksukohusluse, elu- või asukoha ja tulual-
like kindlakstegemiseks või andmete kontrollimiseks.
Võib nõuda, et teatamine toimuks sellekohastel teate-
lehtedel, kui need on pandud kehtima 69).

Nõuded selliste teadete esitamiseks peavad olema
hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks määratud täht-

65) Perioodiliste ja ühekordsete maksude kohta vt. Vaabel,
Põhiprobl., lk. 48.

66) Vt. MKS § 44.

67) Vt. MKS § 46.

68) Vt. MKS § 44.

69) Vt. MKS § 46.

aega avaldatud Riigi Teatajas 70).

Missuguseid üldisi teateid ja dokumente peavad esitama maksukohuslased aktsiisi- ja tollimaksude määramise otstarbel või kaupade tollipiirist läbilaskmisel, määrab Majandusminister 71).

MKS § 46 esimeses lõikes nimetatud teateid võib nõuda krediidasutustelt ainult vastavate maksuseaduste põhjal, samuti määratakse vastavates maksuseadustes, milliseid teateid üldiselt võib nõuda tolli- ja aktsiisimaksude alal kõrvalistelt isikutelt 72).

3. Teadete andmise kohustus ja selle erandid.

Teadete andmine on kohustuslik ja nende sisu peab vastama tegelikkusele s.o. teated peavad olema õigeaegselt ja õigelt esitatud 73).

Keelduda võivad MKS §§ 45 ja 46 ettenähtud teadete andmisest:

70) Vt. MKS § 44 ja § 46.

71) Vt. MKS § 44.

72) Vt. MKS § 46.

73) Vt. MKS §§ 146 ja 147 p.1 - Konrad, Handb., lk.236.

1) selle isiku abikaasa, kelle kohta teateid nõutakse, samuti ka ülenevad ja alanevad sugulased, eestkoste- ja hoolealused ja külgjoones sugulased ning hõimlased kuni teise astmeni;

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

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

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

5) riigiteenijad, kui teadeteandmine pole kooskõlas saladuste hoidmise kohusega;

6) teised isikud, kui neile keelatud seadusega nõutud teadete avaldamine.

Sellest kohustustest on muidugi vabastatud ka need isikud, kes rahvusvahelise õiguse alusel on vabastatud diplomaatiliste eesõigustega. ^{seadustes} Siseminister, siseõiguse kehtivate lepingutes välisriikidega ja rahvusvahelise tavaõiguses ettenähtud alusel ja korras 74).

74) Vt. MKS § 47. Piip, Rahvusvaheline õigus, lk.226 jj.

Kõik teised on kohustatud esitama neilt maksuasutuste poolt nõuetavaid teateid. Üldiselt teadete esitamise momendi kohustuslikkus on kõrvutatav maksukohusluse tingumusetusega - kui obligatio ex lege 75).

Ammundusmenetluse kestel on inspektor esiteks selgitanud maksukohuslase ja selle tulu suuruse maksukohuslaselt või ta esindajalt saadud andmetel.

Teiseks, kas omal algatusel või maksukohuslase palvel riigi-, omavalitsuse- ja muudelt asutustelt saadud teadetega eelmisi võrrelnud s.o. uusi asjaolusid avastanud või olemasolevaid kontrollinud.

Olles sellega maksukohusluse avastanud, kindlaks teinud maksukohuslase, ta elu- või asukoha, tuluallika ja tulu suuruse, astutakse asja edaspidise käsitlemisega juba tuvastusmenetluse teele.

75) Vt. Blumenstein, Steuerr. II, lk. 446 ".....Wie die Steuerpflicht im allgemeinen ist auch die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung eine voraussetzungslose obligatio ex lege."

76) Vt. Blumenstein, Steuerr. II, lk. 517 jj. ja 521 jj.

§ 5. Tuvastusmenetlus.

On maksustamisjuhtum avastatud, tuleb see maksuasutustes põhjalikule korraldamisele.

Nagu eelpool nägime, tuvastusmenetlusel tegeletakse üksikute konkreetsete avastatud maksustamisjuhtumitega. Menetlusvahendid annavad võimaluse saavutada teatud lähtealuseid tuvastamiseks vajalike andmete selgitamiseks.

Menetlusvahenditena doktriinis esinevad mitmesugused vaatlused, oskurid, tunnistajad ja dokumentaalsed tõestamised nii maksuasutiste kui maksukohuslaste pool (76).

Avastatud üksikjuhtumi igakülgselt tuvastamiseks, et uusi andmeid koguda s.o. avastada lähteandmeid - aluseid, kontrollida ja võrrelda esitatud andmeid kui ka teostakse seaduse täitmise järelvalvet, selleks pakub kehtiv õigus mitmeid menetlusvahendeid nagu ülevaatus, äri- ja arveraamatute ning dokumentide vaatlus ja oskurid ning tunnistajad.

Edasi vaatleme mitmesuguseid võimalikke andmete tõestamisi, esijoones dokumentaalseid, nii inspektori poolt omal algatusel või tema kaasabil maksukohuslase poolt kui ka maksukohuslase poolt iseseisvalt.

Lõpuks osutub tarvilikuks peatuda andmete hindamisel ja sellel kuivõrd seaduseandja seda osa on sättinud või jätnud asja otstarbekas lahendamise võimaluse s.o. suvaliselt maksuasutustele.

76) Vt. Blumenstein, Steuerr. II, lk. 517 jj. ja 521 jj.

1. Menetlusvahendid.

Nii MKS §§ 42 ja 44 nimetatud teadete kontrollimiseks MKS §§ 45 ja 46 ette nähtud teadete saamiseks, kui neid ei esitata, samuti esitatu kontrollimiseks tarvilike teadete hankimiseks ning hindamiste toimetamiseks, kui maksuseaduste nõuete täitmise järelvalve teostamiseks, on inspektorid ja nende volitusel ka neile alluvad ametnikud, samuti neid kontrollivana maksudetalituse direktor ja tema volitusel maksudetalituse ametnikud õigustatud esiteks toimetama ülevaatusi kohapeal 77), teiseks vaatlema äri- ja arveraamatuid ning dokumente 78).

Ülevaatus man võib tunnistajaid kutsuda nii ülevaatav ametnik kui ka maksukohuslane 79).

Kohalikke ülevaatusi ja äri- või arveraamatute ning dokumentide vaatlusi toimetatakse kohapeal töö- või äritundidel. Raamatute ja dokumentide esitamist ametiruumes võib nõuda siis, kui neid ei vajata jooks-

77) Vt. MKS § 48.

78) Vt. MKS § 48. Avalikkude dokumentide kohta vaata ka AMS §§ 56 - 61.

79) Vt. MKS § 48. Tunnistajate kohta vaata ka AMS §§ 62-71.

vaks tarvitamiseks. Vaatlejal on õigus teha ära kirju ja väl/võtteid asjatoimetamisele lisandamiseks 80).

Ülevaatuse kohta koostatakse kohe protokoll, milles märgitakse:

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

Alla kirjutavad protokollile ülevaatust toimetaja ametnik, asjaosalised ja tunnistajad 81).

Maksudetalituse ametkohtade erilised õigused salakaubaveo ja aktsiisi- ning tolliseaduste rikkumise vastu võitlemiseks, samuti aktsiisivalve teostamine määratakse eriseadustes 82).

MKS sätete rikkumine on kaitstud sama seaduse VII osas ette nähtud sanktsioonidega määratavate trahvide

80) Vt. MKS § 49.

81) Vt. MKS § 50. Ülevaatuse kohta vaata ka AMS § 76.

82) Vt. MKS § 51.

näol 83).

Maksuseaduste rikkumiste jälgimiseks, uurimiseks ja trahvimiseks on maksuasutused pädevad 84). Selle peale vaatamata, et parima kindlustuse maksu kindlaksmääramise teostamisele annab kodanike ausus, siiski mida enam maksud kodanike kohustustena leiavad rõhutamist, seda enam osutub tarvilikuks nende mitmesuguste avalikõigus - likkude abinõude olelu 85).

Maksukohustus vahekorras kodanik on allutatud riigivõimule, siis ka kodanike eksimused, millised nad ka ei oleks, tuleb neid maksundusõiguslikus sfääris vadata ikka kui eksimusi riigivõimu vastu. Karistusüsteem maksundusõiguses on ühtlaselt kujundatud ja pole mõeldud niipalju rakendamiseks kui kindlustuseks 86).

Kolmandaks võimaluseks on inspektoril õigus kas omal algatusel või asjaosalise palvel kutsuda oskureid arvamisavaldamiseks kui ka äri- ja arveraamatute revideerimiseks küsimustes, mille arutamine või hindamine

83) Vt. MKS §§ 146 - 149.

84) Vt. MKS § 124. - Blumenstein, Steuerr. II, lk. 519 jj.

85) Vt. Blumenstein, Steuerr. I, lk. 307 ja lk. 322 jj.

86) Vt. Blumenstein, Steuerr. I, lk. 361 jj.

nõuab eriteadmisi mitmesugustelt elualadelt 87).

Oskureiks olemine on avalik kohustus, loobuda on võimalik mõjuvaid põhjusil ja neile ^{kas loobujate?} makstakse tasu normide alusel, millised määrab Majandusminister. Kui maksukohuslane palus kutsuda oskureid ja ükski asjaolu ei leia viimaste poolt kinnitust, nõutakse maksukohuslaselt vastuvaidlematult sisse oskureile makstud tasu- ja sõiduraha inspektori otsusega 88).

Oskureile tuletatakse meele nende õigused ja kohused ning nende kohta kehtivad MKS §§ 39 - 41 taandamise ja taandamise eeskirjad 89).

91) Vt. MKS § 2. Andmete tõestamine.

92) Inspektor hoolitseb selle eest, et maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks vajalikud andmed oleksid küllaldased. Esijoones lasub onus probandi maksuasutusel, sest ta peab olema suuteline omi väiteid kinnitama 90).

87) Vt. MKS § 52.

88) Vt. MKS § 52 ja § 57.

89) Oskurite teotsemise, õiguste ja kohuste kohta vaata MKS § 52 ja § 53. - AMS §§ 72 - 75.

90) Vt. MKS § 54. Lang, Halduslik tuvastusmen., i. Õigus nr.9 ja 10 lk. 444 jj.

Teadete kogumisel MKS §§ 45 ja 46 korras inspektor peale riigi huvides tähtsate andmete kogub andmeid, mis kõnelevad maksukohuslase kasuks kui võrd inspektor nende olemasolu ja asukohta teab ja kui võrd maksukohuslasel endal pole nende esitamine võimalik 91). Andmete küllalduse ja objektiivsuse s.o. vastuvaidlematuse ja erapooletuse eest peab maksuasutis hoolitsema ametvoliliselt 92).

Selleks esiteks, inspektor võib nõuda ka akte või väljavõtteid kohtu- või ametiasutustes olevatest doku-

91) Vt. MKS § 54.

92) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 145 "Selle eest, et andmed oleksid küllaldased ja objektiivsed, peab maksuasutis hoolitsema ametvoliliselt. Andmete küllaldus avaldub selles, et need konstateeriks vastuvaidlematult ja purgivald maksukohustust tingivate asjaolude esiletuleku ja selgitaks maksustamisalused. Objektiivsus avaldub selles, et andmed oleksid kogutud erapooletult ega esitaks ainult ühe poole huviseid, vaid taotleksid seaduse täpsa täitmise sihti." Vt. ka Blumenstein, Steuerr. II, lk. 517 jj.

mentidest, kui maksukohuslane neile toetub omi väitlusi, või võib anda tunnistuse, millega maksukohuslane ise vastavatest asutustest teatise saab 93).

Toob aga selline juht asjatoimetusse viivituse 94), mida maksustamise huvides ei või lubada, võib inspektor otsustada asja dokumenti välja nõudmata 95).

Teiseks, inspektor võib määrata maksukohuslasele tähtaja tõendi 96) esitamiseks temale teada oleva asjalu kohta, mis tähtis maksukohuslase huvides, kuid selle tähtaja määramisega ei tohi tekitada viivitust asjas 97).

Kolmandaks, maksukohusluse selgitamisse ja maksu määramisse puutuvalt võib maksukohuslane peale kohuslikkude tõendite esitada veel muid kirjalikke tõendeid. Samuti võib maksukohuslane paluda ära kuulata asjatundjaid, välja arvatud küsimustes, mis puutuvad tollimak -

93) Vt. MKS §§ 55.

94) Viivituse kohta vaata Kliimann, Teooria, lk.195.

95) Vt. MKS § 55.

96) Vt. AMS § 53.

97) Vt. MKS § 56.

su määramisse 98).

Tollimaksu määramisel kaupade läbilaskmise puhul tollipiirist ei kohaldata MKS §§ 48 - 50 99).

Kui maksukohuslase poolt esitatud tõendid esiteks pole kooskõlas seadusega, teiseks tõendiga selgitatav pole oluline või on selge, siis võib inspektor seesuguse tõendi kõrvaldada 100).

3. Andmete hindamine ja suvalisus.

Kõigi kogutud andmete põhjal otsustab inspektor maksumääramise, arvestades riigi kui ka maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid 101).

Ei peaks korda minema hankida maksumääramiseks vajalikke otseseid andmeid või pole need usaldusväärsed, määrab inspektor maksu õiglase hindamise teel andmete

98) Vt. MKS § 57. Tõendite ja tõestamiste kohta üldse maksu kindlaksmääramisel vaata ka Hensel, Steuerr., lk.148 jj., lk.150 jj.- Blumenstein, Steurr. II, lk. 517 jj., lk.522 jj., lk. 527 jj. ja lk. 531 jj.

99) Vt. MKS § 59.

100) Vt. MKS § 58.

101) Vt. MKS § 60.

põhjal, mida korda on läinud hankida, kasutades sealjuures esiteks kindlakstehtud andmetega ajakohaseid võrdlusi samalaadilistes asjades ja teiseks oskurate arvamusi, kui see vajalikuks osutub 102).

Nagu eespool nähtus, inspektor on õigustatud maksustamisjuhtumi igakülgseks hindamiseks esiteks toime-tama kohal ülevaatusi, teiseks äri-, arveraamatute ja dokumentide vaatlusi, kolmandaks kutsuma oskureid arvamisaavaldamiseks.

Edasi, et jõuda asjas igakülgsele selgusele, inspektor võib nõutada akte ja väljavõtteid kohtu- ja amet-asutustelt, inspektori loal võivad seda ka maksukohuslased teha, peale selle maksukohuslased omaltpoolt on õigustatud esitama tõendeid asja igakülgseks valgustamiseks, selgitamiseks ja põhistamiseks.

Jõudnud kõigi kogutud andmete põhjal maksumääramiseni, otsustab inspektor maksumääramise ainult kogutud andmete põhjal ka siis, kui kogutud andmed pole usaldus-

102) Vt. MKS § 61.

väärsed või ei saadud neid küllaldaselt, tuleb arvestada maksumääramisel olevaid andmeid, analoogilisi juhte ja oskurite arvamusi 103).

Hindamise alused peavad selguma aktidest. Kui siis kaebesutuses kaebaja esitab vastuväitlusi, on kaebesutusel võimalus otsustada, kas andmed olid küllaldased ja kas oli õieti menetletud 104).

103) Vt. MKS § 60.- Vaabel, Põhiprobl., lk.145 jj. ja lk. 145 ".....MKS järgi, milles avaldatud põhimõtted kehtivad üldiselt kõigi maksustamismenetluste suhtes, otsustatakse maksumääramine ainult kogutud andmete põhjal."

104) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 146 "..... peab iga asutise seisukoht leidma põhistuse ja see põhistus avalduma aktis, sest asutis võib otsustada maksu määramise ainult aktis leiduvate andmete põhjal".....

"Hindamise alused peavad selguma aktist ning vähemalt kaebuse puhul peab otsustaja põhistama, miks ei läinud korda hankida andmeid või mispärast need ei osutu küllaldasteks ning missugustel alustel osutub tehtud hindamine õiglaseks"....."Kaebajal poo -

Õiguste ja huvide kaitse kui ka kogu õiguskorra huvides on õigus- ja kohturiigi ideoloogia kohaselt igaüks ja alati kohustatud käima seadustega määratud teid ning teotsema seaduste piires ja ulatuses ning, et tekkinud vaidlusi lahendataks omas tegevuses sõltumatute kohtute poolt. Ülimaks normiks jääb alati konstitutsiooniline põhik^{ord}~~iri~~. Põhiseadus on vankumatuks juhteks normiloojale, rakendajale ja igale avalikõiguslikule teenistujale, millega iga teine norm ja teotsemine peab olema kokkukõlastatud 105).

lel on alati võimalusi tuua vastuvälteid." - Vaabel, Põhiprobl., lk.147. "Mõlemapoolseid seisukohti kaalutelles otsustab siis kaebesutis, kas maksuasutise otsus on objektiivne ja õiglane, kas andmed, mille põhjal tehti otsus, olid küllaldased ja usaldusväärased ning kas maksuasutise teotsemine menetluse puhul oli kokkukõlas seaduse poolt seatud sihi jälgimisega."

105) Vt. PS § 3, § 8, § 9, § 112.- Kliimann, Haldusprotsess, lk. 58 jj.- Hensel, Steuerr., lk.167 jj.

Tõsi küll, ka maksuasutised omas tegevuses on seotud õigusnormidega. Seaduseandja aga tihti ei lahenda kõiki üksikasju ja peab otstarbekamaks nende sättimist usaldada normi rakendajale suvaliselt 106).

Kõiki haldusakte liigitatakse suvalisteks ehk diskretsioonilisteks ja suvatuiks ehk diskretsioonivabadeks aktideks vastavalt sellele, kas kehtiv õigus haldusakti, korraldise, otsese sihi ja sihi teostamise vahendi jätab vabaks või määritleb kindlapiirilisel akti konkreetse sihi ja selle teostamisevahendi 107).

Nii suvaliste kui suvatute aktide man tuleb akti toimetajal silmas pidada kehtiva õiguse normistikku akti toimetamise sihi, pädevuse, vormi, üldamisviisi kohta jne. lähtudes kogu aeg oma teotsemises üksnes rahva üldisest huvist s.o. "salus rei publicae lex suprema est" printsiibist. Sest suvalisust iseloomustab tugeva tunnusest just seaduste piirides küsimuste vaba ja otsustarbekas otsustamine ja mitte absoluutselt vaba haldusteotsemine 108).

106) Vt. Hensel, Steuerr., lk.167.

107) Vt. Kliimann, Teooria, lk.222.

108) Vt. Kliimann, Teooria, lk.226 jj.

Maksustamismenetluse tulemus ja eesmärk maksustamiskorraldis (-otsus) omab tüüpiliselt suvatut ilmet¹⁰⁹), kuna maksustamismenetluse kestel on seaduseandja mitmetel juhtudel jätnud küsimuste otstarbekat lahendamist maksuasutustele¹¹⁰).

Nagu eelselgitatust juba ilmes, maksundusõiguslik kohustus-vahekord maksuasutuste ja maksukohuslaste vahel ei ole rajatud koordinatsioonitasele, vaid kõikjal on näha maksuasutuste üleolu neile subordineeritud maksukohuslaste üle.

Maksuasutused annavad maksukorraldise ja maksukohuslased on kohustatud neid täitma ja viimaks on maksuasutustel abinõusid nõuda oma korraldise sunniviisilist täitmist¹¹¹).

Nende maksuasutuste laialdaste õiguste vastukaalu moodustab maksukohuslaste õiguskaitse võimalus¹¹²).

109) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 145.

110) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 145 jj.- MKS § 52, § 55, § 56, § 57, § 58.

111) Vt. Hensel, Steuerr., lk. 166.- Administratiivsissenõudmise seadus, RT 1932, 2, 15., ms. RT 1932, 11, 91. RT 1936, 29, 189. RT 1937, 52, 466 (ASS) § 1.

112) Vt. Hensel, Steuerr., lk. 166.

Õiguse, õigluse ja kõrgeima akti s.o. konstitutsioonilise normistiku nimel moodustab kodanikele-maksukohustastele õigusliku tagatise võimaluse oma õigusi ja huviseid kaitsta ja maksuasutuste maksustamistoiminguid kontrollida lasta õiguskaitse korras kohtulikkudes haldusinstantsides ja halduskohtus 113).

Sätitudviisilise teotsemise ja õiguskaitse võimaluste tõttu ei või keegi maksustamist ja maksutulude hankimist ning sellega seoses olevaid toiminguid vae- tamata maksustamisvahetordades valitseva super- ja sub- ordinatsiooni õhkkonnale nimetada jõuaktideks, vaid ainult ja üksi ex lege - õigusepäraseks riigile tulude- hankimise viisiks seadustes sätitud kujul, piires ja ulatuses.

Maksumääramise kohta koostab inspektor maksusta- miskorraldise (-otsuse) 114), mis on kehtivas õiguses

113) Vt. PS § 9 ja § 112.- Administratiiv-kohtu kord, RT 1919, 10, I, 23., ms. RT 1924, 81/82, 47, RT 1929, 16, 110. RT 1932, 17, 127. RT 1934, 29, 257. (AKK) §§ 1-6 ja § 6' ja § 27.- MKS § 64 ja § 72.- Blumenstein, Steuerr. II, lk. 535.

114) Vt. MKS § 62.

vormiline haldusakt, esinedes normivabana erandlikult 115) ja sätitud viisiliselt toimub selle teatamine siis maksukohuslasele 116).

On maksumääramiseks kõik andmed olemas, maksustamisjuhtum avastatud ja igakülgsest tuvastatud ning maksustamiskorraldis (-otsus) tehtud, on maks kindlaks määratud, isik maksustatud ja menetlus lõppenud.

Asja edaspidine käik ja areng ei kuulu enam käesoleva kirjutise raamistikku.

Ex lib. univ. Tart.

115) Vt. Vaabel, Põhiprobl., lk. 127.- Formaalsuse mõiste ja halduse aktide liigituse kohta vormilisteks ja vormivabadeks vaata Kliimann, Teooria, lk. 239 ja lk. 240 jj.- Haldus aktide liikidest maksundusõiguses vaata Vaabel, Põhiprobl., lk. 120 jj. ja lk.135 jj.

116) Vt. MKS § 150 ja § 151.- AMS §§ 35 - 43.

Osundatud teoseid.

Blumenstein, Ernst, Schweizerisches Steuerrecht,
Erster Halbband, Tübingen 1926. /=Blumenstein, Steuerr.I/

Blumenstein, Ernst, Schweizerisches Steuerrecht,
Zweiter Halbband, Tübingen 1929. /=Blumenstein, Steuerr.II/

Hensel, Albert, Steuerrecht, 3.Aufl., Berlin 1933.

/=Hensel, Steuerr./

Kliimann, A.-T., Administratiivakti teooria, Tartu
1932. /=Kliimann, Teooria/

Kliimann, A.-T., Haldusprotsess, Tartu 1937.

/=Kliimann, Haldusprotsess/

Konrad, Handbuch des österreichischen Finanzver-
waltungsrechts, Wien 1913. /=Konrad, Handb./

Lang, V., Halduslik tuvastusmenetlus MKS-s. "Õigus"
nr.9 ja 10, 1938. /=Lang, Halduslik tuvastusmen., i.

Õigus nr.9 ja 10/

Piip, Kaubandusõigus, Tartu 1933. /=Piip, Kaubandus-
õigus/

Piip, Rahvusvaheline õigus, Tartu 1936. /=Piip, Rah-
vusvaheline õigus/

Vaabel, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme,
Tartu 1934. /=Vaabel, Põhiprobl./
