

Ma prof. J. Kabel'ile  
kindluseks.  
22. III 39. H. Kõderi.

E. V.

TARTU ÜLIKOOLI  
DIPLOMIAKTOON

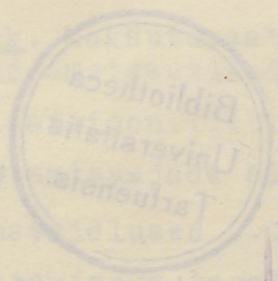
. Jaan Nurgakivi .

Diplomitöö

21. märtsil 1939  
№ 432  
TARTU

MAKSU KINDLAKSMÄÄRAMINE / TUVASTAMINE /  
MAKSUSTAMISE KORRALDAMISE SEADUSES .

Võttes arvestada  
diplomitöö nr  
17/4/39



A.A.  
754.

Tartu 1938.

12. V 39 tegehvõud õiguskonkura

S I S U K O R D

<u>I. S i s s e j u h a t u s.</u>	lk 5
§ 1. Maksu definitsioon	lk. 5
§ 2. Maksuseadused ja nende konstruktsioon.....	" 6
§ 3. Maksustamismenetlusest üldse	" 10
II Maksu tuvastamine Maksustamiskorraldamise seaduses	" 14
<u>1. peatükk. Õigusnormid maksustamiseks ja nende rakendamine.</u>	" 14
§ 4. Eesti maksuseadustest üldse ja MKS.....	" 14
§ 5. MKS-e tuvastusmenetluse normide rakendamine üksikute maksude määramisel.....	" 16
<u>2. peatükk. Maksutuvastamisega tegelevad ametasutised ja -isikud</u>	" 20.
§ 6. Organisatsioon.....	" 20
§ 7. Maksustamisasjade alluvus.....	" 25
§ 8. Alluvusvaidlused .....	" 28
§ 9. Maksustamisega tegelevate isikute taandumine ja taandamine	" 29
<u>3. peatükk. Maksu tuvastamine.</u>	" 34
<u>1. jagu.</u>	
§ 10. Maksustamiseks tarvilikkude andmete hankimine ja nende kontrollimine.....	" 34
§ 11. Andmete ja teatete nõutamine maksukohuslasilt endilt.	" 36
§ 12. Teatete nõutamine kõrvalistelt isikutelt ja ametasutistelt..	" 45
§ 13. Kohelikud ülevaatused ja revideerimised.....	" 52
§ 14. Maksu tuvastamiseks tarvilikkude andmete hankimine ja kontrollimine asjatundjate kaudu.....	" 56

§ 15. Inspektorite kohused maksustamiseks vajalikkude andmete hankimisel..... lk 61

2. jagu

Maksude määramine " ~~67~~  
§ 16. Maksu määramine..... lk 67

§ 17. Maksustamiskorraldis ja selle juuridiline ilme ning analüüs..... " 70

§ 18. Tagantjärgi maksustamine..... " 80

3. jagu.

Maksustamiskorraldise asjaosalistele isikutele teatavaks tegemine..... " 84

§ 19. Õigusnormide kodanikkudele teatavaks tegemisest ja selle tarvidusest üldse " 84

§ 20. Maksuasutiste korraldise, otsuste, nõuete ja muude kirjade isikutele kättetoimetamise kord kehtivas õiguses " 86

Töös tarvitatud seaduste nimetuste lühendeid:

- 1) AMS = Administratiivmenetluse seadus RT 1936,4,25
- 2) ASNS = Administratiiv-sissesõudmine  
seadus RT 1932,2,15
- 3) KKS = Kriminaalkohtupidamise sead. RT 1934,89,720
- 4) KrS = Kriminaalseadustik, RT 1929,56,396
- 5) MKS = Maksustamiskorralduse seadus RT 1932,1,1
- 6) TMS = Tulumeksu seadus RT 1920,63/64,184
- 7) OMS = Otsemaksude seadus VSK V köide.

## I S I S S E J U H A T U S

§ 1. Maksu definitsioon. Kuna riik vajab oma väga mitmekesiste funktsioonide täitmiseks suuri sissetulekuid, siis peavad tal olema ka kindlad allikad nende hankimiseks. Sissetulekute hankimiseks on riigil mitmesugused võimalused. Majanduspoliitilistel kaalutlustel ei peeta otstarbekohaseks, et riik kõik oma tarvisminevad summad hangiks taoliselt eraettevõtetele vahetuse põhimõtteil, vaid riik hangib oma sissetulekuid ka võimuvahekorra alusel. Vaadeldes riigi tulude-kulude eelarvet, näeme et kaunis kaaluka osa tuludest saab riik maksudena.<sup>1)</sup>

Maks on just riigivõimu poolt võimuvahekorra alusel saadav tulu. Meie vastavas eriala kirjanduses on maks defineeritud järgmiselt: Maks on riigi- või omavalitsusasutiste poolt seaduste alusel tulude seavutamise sihil nõutavad ühekordsed või kestvad rahalised toimingud, mis ei põhine vastutasu eeldusel ja mille kohuslikkuse tingimuseks on seaduses abstraktselt määratud asjaolude konkreetne esiletulek majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis.<sup>2)</sup>

1) Vt Eesti riigi 1938/39. a. eelarve. Kogu tulude summast Kr. 99.593.406 on maksutulud Kr. 49.150.000, või ümmarikult 50%. RT 38, 25, 207.

2) Juhan Vaabel. Eesti Riigi Maksundusõiguse

Lühidalt öeldes, maks on see rahasumma, mida kodanik (maksukohuslane) on kohustatud maksma avalikule võimule seadusest järgneva maksukohustus-<sup>3)</sup> vahekorra tulemusena.

§ 2. Maksuseadused ja nende konstruktsioon

Võisime mainida, et riik saab maksutuludest suure osa oma eelarve aktivast, millest järeldub maksu suur tähtsus fiskusele. Kuid maks puudutab väga tunduvalt ka kodanikke ja nende õigushüvesid, kuna kodanikud on kohustatud osa oma varadest loovutama riigivõimule, saamata talt selle eest mingisugust otsesest vastutasu. Need kaks asjaolu põhjustavad, et maksude võtmine peab olema täpsalt õiguslikult korraldatud. Et maksuvõtmine puudutab kodanikkude omandiõigust, mida riik võib kitsendada ainult seaduste alusel,<sup>4)</sup> siis peab maksutulude hankimine, s.o. kodanikkudelt maksude võtmine olema määratud seadustega. Üldiselt leidub riikide põhikordades säte, et riigivõim ei saa ühtki avalikku maksu võtta kelleltki muidu kui seaduse alusel. Põhimõte, et makse saab määrata ainult seaduse alusel, on põhjendatav ka selle<sup>ga</sup>, et seadusandlus kuulub üldpõhimõttena rahvaesindusele ja rahvaesinduse põhiprobleeme, Tartu, 1934, lk 34.

3) op.cit. lk 37

4) Vt. Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 26  
RT 1937, 71, 590

poolt maksu määramine oleks ideeliselt rahva enese poolt määramine, kuna rahvas omaesindajate kaudu on andnud nõusoleku oma omandiõiguse kitsendamiseks. Õigusriigis peab ka maksukohustus olema üldine, s.o. tabama kõiki kodanikke ühesugustes tingimustes võrdselt. Et seda saavutada, määratakse seaduses abstraktselt kindlaks need asjaolud, millede konkreetne esile-tulek ükskõik millise kodaniku juures, põhjustab maksukohustuse tekkimise. Neid maksukohustuse tekkimise tingivaid asjaolusid nimetatakse maksuolmastikuks.<sup>5)</sup> See maksuolmastik igakord aga ei määrata veel midagi kindlat; määrab vaid, et teataval isikul või ettevõttel on tekkinud asjaolud, mis tingivad maksukohustuse, aga millisel määral tekib maksukohustus, missugusel viisil, kuhu ja kellele ja missuguse aja jooksul ta peab selle summa tasuma, ja kas ta mõnesuguste eriliste asjaolude kaasumise tõttu hoopis ei vabane sellest maksukohustusest, see jääb tihtigi selgusetuks. Kõike seda peab korraldama maksusthuvitatud ja teisest küljest oma kodanikkude huviseid kaitsev avalikvõim. Sellega peale maksuolmastiku peab leiduma vastavas õigus-

korras palju õigusnorme, mis käsitlevad maksun-  
dust,<sup>6)</sup> eriti kodanikkude maksukohustuse ja selle  
ulatuse kindlaks-tegemist, maksu tegelikku määra-  
mist ja maksusooritamist. Kuna maksuolmastik  
igal juhtumil peab olema kindlaks määratud sea-  
dusega, siis sama nõue jääb püsima ka muude  
maksustamisse puutuvate normide kohta. Ei ole  
ju kodanikkudele kaugeltki ükskõik, palju talle  
määratakse maksu, kes selle määrab, ning millal  
ta peab selle tasuma. Ka kõik need sätted peavad  
olema püstitatud seadustega. Kodanikkudele seadu-  
se alusel maksude määramist nimetatakse maksusta-  
miseks, ning seadusi, milles on määratud maksu-  
olmastik ja milles on korraldatud kodanikkudele  
maksude määramine, nimetatakse maksuseadusteks.  
Peale maksuolmastiku määratakse maksuseadusis  
kindlaks veel mitmed maksustamiseks vajalikud  
elemendid. Maksukohuslase juures konkreetselt  
ilmnenud asjaolude kohaldamiseks seaduses  
abstraktselt määratud maksuolmastikule, määra-  
takse seaduses maksustamisalus. Maksustamisaluseks

6) Maksuandus - mõiste, mis ilmestab funktsio-  
naalselt kõiki riigis toimuvaid maksu-  
ülehandeid. Vt. Põhiprobleeme lk. 34 j.t.

nimetatakse seaduse poolt määratud alust (teatavat üksust), mille põhjal toimub maksusumma määramine.<sup>7)</sup> See võib olla määratud kindla asjaoluna (brutto-kaal, tükk, äritunnistus jne.), esineb aga tihti ka keeruka arvutuse tulemusena (tulumaksu, kasuprotsendimaksu j.n.e.juures). Veel määratakse kindlaks maksunäärad s.o. kindlad summad (aktsiisimaks tubaka kaalult, äritunnistuselt äri järgu järgi j.n.e.) või protsendid (tulumaksu j.n.e.juures), mida võetakse teatava maksustamisaluse pealt. Ka maksukohuslane leiab seaduses määritelu, kellena mõeldakse isikut, kes on kohustatud täitma maksusumma ülekande ja kellelt toimub sundsissenõudmine, kohustuse vabatahtlikult mittetäitmise juhtumil.<sup>8)</sup> Maksustamisühik esineb siis, kui maksustamisaluse on jagatud üksikutesse osadesse, näiteks tulumaksu juures kogu maksualusest tulust (maksustamisalusest) iga 1000 krooni moodustab ise maksustamisühiku.<sup>9)</sup> Norme, mis määravad maksuolmestiku, maksustamisaluse, maksukohuslase jne. nimetatakse materiaalseiks maksundusõiguse normideks, ning neid seadusi materiaalseiks maksuseadusiks. Kuna maksustamise toimetuse tegeliku läbiviimise protseduuri korraldavaid norme nimetatakse formaalseiks maksundusõiguse normideks ja seadusi formaalseiks.

7) Põhiprobleeme lk 51,

8) op.cit.lk 46,

9) op.cit.lk.52

maksuseadusiks. Formaalseid maksundusõiguse norme tavatsetakse jagada viide liiki: 1) Organisatsioonilised normid, mis korraldavad neid ametasutisi ja ja -isikuid, kes tegelevad maksu määramisega; 2) Menetlust korraldavad normid, mis käsitlevad õigusi ja kohustusi teotsemisel maksu määramisega; 3) Õiguskaitse normid, mis määravad vaiete, ja kaebuste esitamise ja otsustamise ning teistmis- menetluse, 4) Karistus normid, mis tegelevad maksustamiseks püstitatud sätete mittetäitmisest karistamist maksu~~us~~asutiste poolt, ja 5) Soorit~~us~~normid, mis annavad juhendeid maksu tasumiseks, selle sundlaekamiseks, (maksu tasumise) ajatamiseks, (maksuvõla) pikendamiseks ja küstutamiseks.

### § 3. Maksustusmenetlusest üldse.

Maksustamismenetlust korraldavaiks nimetatakse neid formaalseid maksundusõiguse norme, mis korraldavad õigusi ja kohustusi selleks, et saada tarvilikul määral andmeid ja teateid maksu tuvastamiseks, s.o. andmeid maksukohusluse ja maksukohuslase suhtes, saadud andmete hindamist ja nende põhjal tegelikku maksusumma kindlaks määramist ja selle asjaosalistele isikutele teatavaks tege-

10) mist. Need normid oma sisult jagunevad kaheks eriliseks menetluskorraks. Esimest menetluskorda nimetatakse ammundusmenetluseks, mis on need toimingud, millede eesmärgiks on maksusutistele vajalikkude teadete hankimine või järelevalve võimaldamine maksuolmastikkude esiletuleku ja maksukohusluse üle. Teise menetluskorra, mida nimetatakse tuvastusmenetluseks, moodustavad need teotsemised, mille sihtiks on andmete hankimine maksustusaluste kohta, nende andmete hindamine, otsuse tuletamine ja formuleerimine ning testamine asjaosalistele isikutele konkreetsil maksustamisjuhtumel. Ammundusmenetlus seega tegeleb maksustamisjuhtude avastamisega ja sellega et luua seda tegevust soodustavaid olukordi ja eeldusi ja kõrvaldada asjaolusid, mis võivad takistada ja raskendada seda tegevust. Ammundusmenetlus on üle piiri liiklemist kitsendavad tingimused tolli alal, load ettevõtete avamiseks, raamatute, arvepidamise, aruannete, üldiste kirjalikkude teadete ja andmete esitamise kohustused mitmesuguste maksude alal j.n.e. Selle menetluskorra peamiseks tunnuseks on, et ta kannab üldise järelevalve ja

---

10) Vt. Põhiprobleeme lk 61 jj.

11) op.cit.

12) Põhiprobleemides toodud tuvastusmenetluse definitsioon.

maksustamisjuhtude avastamise ilmet. Tuvastusmenetlus tegeleb avastatud konkreetsete maksustamisjuhtumitega, maksumääramise või seadusest järelduva maksu sissenõudmisele pööramise ettevalmistamise sihiga, haarates sellega üksikteatete nõudmised maksukohuslastelt endilt või ka kolmandatelt isikutelt kindlate maksukohuslaste suhtes, raamatute, dokumentide ja kohalikud ülevaatused üksikute maksustamisjuhtude selgitamiseks, maksustamisaluste hindamine, maksude määramine jne. 13)

Ammundusmenetlus esineb kõikide maksude alal, eriliselt aga aktsiisi ja tollimaksude juures. Tuvastusmenetlus esineb peamiselt nende maksude juures, kus maksutasumise kohustus tekib vastava haldusakti vahendusel. Nende maksude puhul, kus maksutasumisekohustus tekib koos maksukohustuse tekkimisega otse seaduse sätetest järgnevalt, ei esineb ne tuvastusmenetlus kas mitte üldse või vähesel määral. 14)

Maksu tuvastamise all tuleb mõista järgmisi maksustusasutiste tegutsemisi: 1) andmete hankimine teatavatelt kindlatelt isikutelt konkreet-

13) Põhiprobleemides toodud määritelu tuvastusmenetluse iseloomustuseks, vt.lk.62

14) Vt ka.Põhiprobleemid lk 61 jj.

seiks maksustamisjuhtudeks; 2) maksu määramine  
konkreetsetele maksukohuslastele ja 3) maksu määra-  
mise asjaosalistele isikutele teatavaks tegemine.

Kuna käesoleva töö eesmärgiks ja ülesandeks on vaadelda maksu tuvastamist meie kehtivas õiguses ja sedagi mitte täies ulatuses, vaid peamiselt sedavõrd kui see esineb Maksustamiskorralduse seaduses (MKS-s), siis kõigist meie õiguskorras leiduvatest maksustamismenetluse normidest tulevad lähema vaatluse alla MKS-e tuvastusmenetluse normid. Kuid siiski asjast tervikliku pildi saamiseks, tuleb vaadelda MKS-st ka teisi norme, eriti just organisatsiooni norme; ning peale MKS-e üksikuid norme ka teistest seadustest. Eriti tuleb arvestada Administratiivmenetluse seaduse (AMS) mõningaid sätteid, kuna see seadus tuleb rakendamisele kõigi MKS-e lünkade puhul, kuna AMS-e § 1 määrab, et selle seaduse eeskirju kohaldatakse kõigile asjadele (= haldusasjadele), mis kuuluvad riigi- või omavalitsusasutiste võimkonda, kuivõrd erieeskirjadega ei ole korraldatud teisiti.

---

15) RT 1932,1,1

16) RT 1936,4,25

II MAKSU TUVASTAMINE MAKSUSTAMISKORRALDUSE  
SEADUSES.

1. peatikk. Õigusnormid maksu tuvastamiseks  
ning nende rakendamine üksikute maksude  
§ 4. Eesti maksuseadustest üldse ja MKS.

Nagu mainitud juba eespool, on maksustamisel üldiseks põhimõtteks, et ühtki avalikku maksu ei saa kellelegi määrata muidu kui seaduse alusel. Samuti ka seaduse alusel määratava maksu tuvastajad ja määramise kord peavad olema kindlaks määratud seadustega, aga mitte mingisuguste muude õigusnormidega. See põhimõte on kehtinud täielikult ka Eesti Vabariigis selle riikliku iseseisvuse algusest kuni tänaseni, sest kõigis Eesti Vabariigi Põhiseadusis on leitud norm, et avalikke makse kodanikele saab määrata ainult seaduse alusel. Samuti on ka formaalsed maksundusõiguse normid määratud alati seadustega. Kuni 1932.aastani esinesid Eestis üldised maksuseadused, s.o.sellised, kus niisugused materiaalsed kui ka formaalsed maksundusõiguse normid ~~erinevad~~ leidsid ühes seaduses. Sellega iga maksu tuvastamise kord oli ette nähtud samas seaduses kus maks materiaalses mõtteski. Igas maksuseaduses määrati kindlaks

kes tuvastab selle maksumõnna, kuidas toimub selle läbi-  
viimine, samuti õiguskaitse, karistuse ja sooritus-  
menetluse normid esinesid sealsamas. Aruseadav, et  
niisuguse olukorra juures polnud võimalik rääkida  
mingisugusest üldisest maksumõnna tuvastamisest, sest  
iga maksumõnna juures tuli seda toimida eri normide alu-  
sel ja need evisid ikkagi teatavaid erinevusi.  
Maksumõnna tuvastamisel ühtlase korra loomise otstarbel  
kodifitseeriti Majandusministeeriumis kõik formaal-  
sed maksundusõiguse normid ja need pandi Riigikogu  
poolt kehtima Maksustamiskorralduse seadusena  
alates 1.veebruariast 1932.a. Seda seadust on hiljem  
mitmel korral muudetud ja täiendatud ja käesoleval  
ajal leiame selle seaduse järgmises Riigi Teatajais:  
Seadus oma esialgsel kujul RT 1932,1,1; muudetused:  
1932,91,698 (m.§§ 8,20,21,23);1934,55,477 (m.§§  
120,144);1936,37,171 (m.§§ 150,151,160,k.§ 152-158);  
1936,92,726 (m.§§ 4,10,12,13,18,19,32,33,37,57,65,  
67,72,81,98,102,117,119,131,132,134,137,138,139,  
140,141,142,143,147, t.17<sup>1</sup>, 90<sup>1</sup>,97<sup>1</sup>,121<sup>1</sup>,122<sup>1</sup>,123<sup>1</sup>,  
ja 162<sup>1</sup>). Käesoleva töö ulatuses ei tule käsitluse-  
le kõik selle seaduse paragrahvid, vaid ainult  
need, mis puutuvad selle töö aine ulatusse. Vaat-  
lusele tulevad järgmised sätted: 1) organisatsioon-

niistest normidest sätted, mis määravad kindlaks asutised ja isikud, kes tegelevad maksu tuvastamisega (§§ 1,2,3,5,7,8,9,10,11); nende isikute ja asutiste pädevuse (§§ 26-29,31,33-38)ning teandumise ja teandamise (§§ 39-41); 2)Maksu tuvastamiseks vajalikkude andmete hankimine (§§ 42-58);3) maksude määramine (§§ 60-64,71,98,162);4) karistusnormid maksu tuvastamise otstarbel maksuasutiste poolt esitatud nõuete mittetäitjatele. Peale selle on käsitletud AMS-st alljärgnevaid paragrahve: 1,31, 32,34,35-43,72,73,74,78,80;86,110; ja üksikuid maksuseadusi konkretiseerivaid määrusi.

§ 5. MKS-e tuvastusmenetluse normide rakendamine üksikute maksude määramisel.

Enamik kodanikke maksab riigivõimule aasta jooksul teatava summa maksudena. Kuid seda summat ei võeta temalt siiski mitte ühe maksuna, vaid see on jaotatud väga mitmeks maksuks ja igal üksikul maksul on oma erisugune olmastik, s.o. seaduses on abstraktselt määratud väga palju asjaolusid (näit. tulu saamine, ettevõtte evimine, varanduse tasuta üleminek, ametasutistele avalduse esitamine j.n.e) millede konkreetne esiletulek põhjustab maksukohustuse tekkimise. Põhjus selleks, et kodanikkudelt

maksutuludena hangitavad summad võetakse nii mitme erisuguse nime all ja mitmesugusel alusel, seisneb selles, et kodanike maksustamine oleks paindavam ja maksukohustus jaguneks kodanikkude vahel õiglasemalt - kellel esineb enam ja erisugusemaid maksuolmastikke, sellel on ka suuremad võimalused maksu tasumiseks. Muidugi selline paljude maksude näol maksutulude hankimine nõuab ka suuremat maksustamise aparatuuri, mis omakorda tekitab riigile suuremaid kulusid.

Seaduses kindlaksmääratud maksukohustust tekitavad asjaolud võivad <sup>olla</sup> ja tegelikult ongi väga erilaadsed, sellepärast ühe maksu tuvastamine erineb teistest väga suuresti. Mõnede maksude juures maksukohustuse tekkimisega koos tekib ka maksutasumise kohustus. See tähendab, maksuolmastik on seaduses sedavõrd kindlasti defineeritud, et maksukohuslasele selle väljaarvestamisega ei teki mingisuguseid raskusi ja niipea kui on tekkinud maksukohustus, tuleb otsekohe ka maks tasuda. Näiteks aktsiisimaksude juures on seaduses kindlaks määratud kui palju peab teatava väljamüügi hinnaga tubaka kilolt tasutama aktsiisimaksu <sup>17)</sup>. Maksukohus-

17) Vt Aktsiisimaksu seadus RT 1933, 7, 54 § 125

tuse tekkimise tingimuseks on siin selle tubaka tehase müügile laskmine, ning enne ei ole seda üldse lubatud lasta müügile, kui on tasutud seaduses ettenähtud aktsiisimaks. Arusaadav, et toodud juhul ei ole tarvis haldusakti selle maksumääramiseks, sest see on seaduses maksustamisaluse (kaal) ja maksumäära (kindel summa kilogrammilt) põhjal ~~en-see~~ küllalt selgesti kindlaks määratud. Ka ei ole siin tarvis muretseda mingisuguseid teateid maksustamisaluse kindlaks määramiseks, vaid nii palju kui ettevõtte omanik laseb seda ainet müügile, peab ta ka varustama vastavate müügimärkidega. Niisugustel juhtudel jääb maksuasutiste kohuseks ainult järelevalve teostamine seaduse nõuete täitmise järgi.

Ülaltoodust nähtub, et selliste maksude juures ei saa esineda tuvastusmenetlust sellisel kujul nagu see on sätitud MKS-s. Maksustamiskorralduse seaduse sätted on kohaldatavad ainult nende maksude suhtes, kus maksutasumise kohustus ei teki seadusest järgnevalt, vaid maksuasutisil tuleb koostada vastav haldusakt. MKS-sse endasse on ka võetud säte, mis määrab, et siin esinevaid norme ei tule kohaldada ilmingimata kõikide

maksude suhtes. § 63 räägib, et vastavates maksuseadustes määratakse juhud, mil maksutasumise kohustuse tekkimiseks ei nõuta maksustamisotsust (= korraldist), või mil maksustamiskorraldis tehakse erikortas või mil avaliku kuulutusena avaldatud nõue maksu tasumise kohta võib asendada maksustamiskorraldise.

Kõik aktsiisimaksud, tempelmaks ja lõivud on sellised maksud, kus maksutasumise kohustus tekib koos maksukohustusega, ning mingisugust haldusakti siin ei tarvitse teha. Tollimaksu tasumise kohustuse tekkimiseks on küll tarvilik haldusakt, kuid selle maksu tuvastamine, s.o. andmete hankimine ja maksu määramine tehakse erikorras, s.o. mitte MKS-e vaid Tolliseaduse <sup>18)</sup> sätete kohaselt, mis on tunduvalt erinevad MKS-es ette nähtud korrast. MKS tuleb tollimaksu määramisel kohaldamisele subsidaarselt s.o. nende asjaolude suhtes, mis on Tolliseaduses jäetud lahendamata, või <sup>kui</sup> on Tolliseaduses lüngad. Tolliseaduses on maksu tuvastamine ette nähtud IV osas §§ 121-206, kuid nende sätete lähem vaatlus ei kuulu selle töö ülesandesse. Ülaltoodust jõuame järeldusele, et aktsiisimaksu, tempelmaksu ja lõivude kohta ei tule rakendada

MKS-e maksu tuvastamise sätteid sama seaduse § 63 juhatusel, samuti nagu ei kohaldata neid otseselt ka tollimaksu kohta; kuna esimeste kohta on vastavalt maksuseaduses määratud, et nende maksumise kohustus tekib maksustamiskorralduse ja viimaste kohta tehakse see erikorras. Seega piirdub MKS-es ettenähtud tuvastusmenetlust korraldavate normide rakendamine tulumaksu, ärimaksu, pärandi- ja kinke- maksu, kinnisvaramaksu ja kapitalimaksu tuvastamisega.

## 2. p e a t ü k k.

### MAKSU TUVASTAMISEGA TEGELEVAD AMETASUTISED JA -ISIKUD.

§ 6. Organisatsioon. Seadusega peavad olema kindlaks määratud need normiisikud, kellele on adresseeritud maksuseaduste normid. See tähendab, seaduses loetellakse need isikud ja asutised, kellele on õigusi ja kohustusi maksustamisega tegelemisel. MKS-e § 1 määrab maksu tuvastamisel õigusi ja kohustusi evivad normiaddressaadid järgmiselt: Maksustamist teostab Maksudetalitus maksu- ja tolliinspektorite kaudu Maksudetalituse direktori juhtimisel, korraldusel ja järelevalvel.

Sellest sättest järgneb, et tegelikeks maksu tuvastajaiks on maksu- ja tolliinspektorid, kuna Maksudetalitus oma direktori juhtimisel

annab inspektoreile üldisi juhiseid ja teostab nende tegevuse üle järelevalvet. Maksu- ja tolliinspektorite asukohtade, nende tegevuspiirkondade ja erialade kindlaks määramine on MKS-ga jäetud Majandusministri pädevusse<sup>19)</sup>. Käesoleval ajal on nende arv kindlaks määratud järgmiselt: 9 tolliinspektorit, 24 kohalikku maksuinspektorit, kes moodustavad 12 iseseisvat maksuametit, ja 1 erimaksuinspektor Tallinnas (aruandvate ettevõtete maksustamiseks tulu- ja lisaärimaksuga, ajutise läbikäigu, rahakapitalide tuludelt ja erijooksvatelt arvetelt võetava maksu<sup>20)</sup> määramiseks).

MKS ei sea üles üldisi nõudeid maksustamisega tegelevate ametnikkude suhtes nende haridusliku tsensuse ega teenistusstaazi kohta, kuid § 5 alusel siiski isikutele, kes määratakse ametkohtadele, kus maksustamise alal nõutakse eriteadmisi, peab korraldatama sellekohane katse Majandusministri poolt määratud kava järgi, ning ametkohale võib määrata ainult katse õiendanuid. Millisel teel isik on omanud<sup>dan</sup> teadmised, ei ole tähtis.

---

19) MKS § 2

20) Vt. RT 1932, 8, 67; 1933, 90, 657 (m. I p. 4, 5,) 1934, 65, 563 (k. II); 1936, 61, 525 (m. III)

Peale üheisikuliste maksu- ja tolliinspekto-rite tegelevad maksude tuvastamisega veel kollektiivasutised - tulu- ja ärimaksukomisjonid. Kuigi MKS-s pole expressis verbis mainitud, tuleb siiski arvata, et ka maksukomisjonid tegutsevad Maksudetalituse juhtimisel, korraldusel ja järelevalvel. Iga maksuinspektori tegevuspiirkonnas asutatakse vähemalt üks tulumaksu- ja üks ärimaksukomisjon, kuid Majandusministril on õigus tarbekorral suurendada komisjonide arvu. Tulumaksukomisjone võidakse asutada linna ja maa jaoks, kes eraldi või ühiselt. Vastavalt selle<sup>le</sup> nimetatakse tulumaksu komisjone linna-, maa- ja segakomisjonid. Ka maksukomisjonide arv määratakse kindlaks Majandusministri määrusega .  
21)

Ärimaksukomisjon koosneb esimehest ja kahest kaasistujast, millejuures esimeheks on maksuinspektor või tema seaduslik asetäitja. Kaasistujad määrab Kaubandus-Tööstuskoda teatava, seaduses kindlaks määratud kvalifikatsiooniga isikuist.  
22)

Tulumaksukomisjonid koosnevad esimehest ja

---

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

22) MKS § 8

kolmest kaasistujast, millejuures esimeheks on jällegi maksuinspektor või tema seaduslik asetäitja, kuna, kaasistujaid määrab: Kaubendus-Tööstuskooda - iga liiki komisjoni ühe; Põllutöökoda - maakomisjoni ühe ja segakomisjoni ühe, maavolikogu - maakomisjoni ühe, linnavolikogu - linnakomisjoni kaks ja segakomisjoni ühe kaasistuja.<sup>23)</sup>

Ka tulumaksukomisjonidesse määratavate isikute suhtes on MKS-s ette nähtud vastav kvalifikatsioon. Kaasistujad määratakse üheks aastaks, ning nendele määratakse ka asetäitjad. Maksukomisjonide kaasistujad peavad oma kohustusi täitma südametunnistuse ja teadmiste põhjal erapooletult, kooskõlas seaduste ja määrustega. Enne ülesannete täitmisele asumist peavad andma kaasistujad, samuti ka asetäitjad, andma komisjoni esimehe juures allkirja selle kohta, et/nad kohustuvad hoidma saladuses<sup>24)</sup> kõiki nendele teatevaks saanud andmeid. Selle nõude mittetäitmise s.o. saladuste mittehooldmise eest järgneb maksukomisjoni kaasistujale kriminaalvastutus.<sup>25)</sup>

---

23) MKS § 9

24) MKS § 11

25) KrS § 614. Vt. ka KrS § 513 motiivid.

Kuna MKS annab Majandusministrile õiguse panna üksikute maksude määramine kas kogu riigis või teatud piirkonnas eriliste maksuinspektorite peale, vabastades neist ülesannetest kohalikud maksuinspektorid, siis selle sätte alusel ongi seatud ametisse erimaksuinspektor, ning selle juurde asutatud erimaksukomisjon, kellele on allutatud kogu riigis aruandvate ettevõtete maksustamine tulu- ja lisaärimaksuga, samuti maksustamine ajutise läbi-<sup>26)</sup>käigumaksuga, rahakapitalide tuludelt ja erijooksvatelt arvetelt võetava maksuga. Nende maksude võtmisest on kohalikud maksuinspektorid ja maksukomisjonid vabastatud nende tegevuspiirkonnas. Selle maksukomisjoni esimeheks on maksuinspektor aruandvate ettevõtete alal, kuna ühe kaasistuja ja selle asetäitja nimetab Majandusminister Kaubandus-Tööstuskoja poolt esitatud kandidaatidest ja teise kaasistuja ja selle asetäitja Ühistegevuskoja poolt esitatud kandidaatidest. Need kaasistujad peavad vastama samadele nõuetele, mis on püstitatud seaduses kohalikkudesse ärimaksukomisjonidesse nimetatavate kaasistujate kohta. Komisjoni esime-

---

26) MKS § 2,37 Vt.ka. RT 1936,61,525

27) MKS § 10

heks võib olla ka veel peale maksuinspektori või tema seadusliku asetäitja Maksudetalituse direktori poolt <sup>(selleks)</sup> määratud sama või kõrgema palgaastme ametnik.

### § 7. Maksustamisasjade alluvus.

Maksustamistoimetuste alluvust võib määrata esemeliselt ehk reaalselt ja pindalaliselt ehk territoriaalselt. Esemeliselt on maksustamis- asjad jaotatud maksuinspektorite, tolliinspektorite, ärimaksukomisjonide ja tulumaksukomisjonide vahel, millejuures on seaduses määratud kindlaks milliseid makse keegi nendest maksustamis- asutistest määrab. Tolliinspektorid määravad tollimakse, tulumaksukomisjonid - tulumakse, ärimaksukomisjonid - ärimakse, maksuinspektorid - kõiki muid makse. Sellest esemelisest alluvusest on seaduses tehtud ka erandeid. Kuigi tulumaksu määramine üldpõhimõttelikult kuulub tulumaksukomisjonide pädevusse, aruandvatele ettevõtetele määratakse siiski tulumaks mitte tulumaksukomisjoni, vaid ärimaksukomisjoni poolt.

Territoriaalse alluvuse kohta on MKS-s määratud järgmised alluvussätted:

a) Tulumaks. Määratakse selle komisjonis,

kelle tegevuspiirkonnas maksukohuslane elab alaliselt. Muudab isik aga oma elukohta maksustamistoimetuse ajal, siis kuulub maksustamine sellele komisjonile, kus oli maksukohuslase elukoht maksustamistoimetuse alguseks. Kui maksukohuslasel pole üldse Eestis alalist elukohta, siis kuulub maksustamine sellele komisjonile, kelle piirkonnas asub koht, kust saadud tulu. Juriidilised isikud maksustatakse asukoha komisjonis, millejuures nende asukohaks loetakse juhatuse asukoht. Välismaaliste juriidiliste isikute asukohaks loetakse nende täisvolilise esindaja elukoht. On aga maksukohuslasel mitu elukohta, ning selle tõttu ta võiks kuuluda maksustamisele mitmes kohas, siis on maksukohuslasel õigus valida nendest komisjonidest, kelle alla ta võiks kuuluda, ühe kes teda maksustab. Ei kasuta maksukohuslane talle antud tähtaja jooksul seda valikuõigust, määrab Maksudetalituse direktor komisjoni kes teostab maksu määramise.

26)

Ärimaks ja muud äritegevuse alal võetavad maksud. Määrab see komisjon, kelle tegevuspiirkonnas asub maksustatav äriiline ettevõtte, millejuures

aruandvatele ärilistele ettevõtetele lisaärimaksu määramisel vastava maksukomisjoni piirkonnaks on kogu Vabariigi territoorium.<sup>27)</sup>

c) Kinnisveramaks ja muud kinnisvara alusel võetavad maksud. Maksu võtmine kuulub sellele maksuinspektorile, kelle tegevuspiirkonnas asub kinnisvara, kui Majandusministri poolt ei ole korraldatud teisiti.<sup>28)</sup>

d) Pärandus- ja kinkemaks. Määramine kuulub sellele inspektorile, kelle tegevuspiirkonnas oli pärandusejätja viimne elukoht. Kui oli pärandusejätja viimne elukoht välismaal, kuulub maksustamine sellele inspektorile, kelle tegevuspiirkonnas asub pärandusvara. Kui pärandusejätjal oli aga päranduse avanemise ajal mitu elukohta, või kui ta viimne elukoht oli välismaal, pärandusvarad aga asuvad mitme maksuinspektori piirkonnas, siis määrab Maksudetalituse direktor, kellele neist inspektoreist kuulub maksustamine.<sup>29)</sup>

---

27) MKS § 29 Vt.ka RT 1936,61,525

28) ib § 30

29) ib § 34 . Vt ka Pärandi- ja kinkemaksu seadus (RT 1935,103,361) § 29.

§ 8. Alluvusvaidlused.

Kui inspektorite või komisjonide vahel on tekkinud vaidlused maksustamise või järelevalve alluvuse küsimustes, otsustab vaidluse ja määrab alluvuse Maksu<sup>30)</sup>detailituse direktor. Alluvus vaidlused maksustamisasjus on mõeldavad ainult territoriaalse alluvuse kohta, s.o. üheliigiliste komisjonide ja üheliigiliste inspektorite vahel, kuna esemelise alluvuse kohta võib vaevalt tekkida alluvusvaidlus. Sest kõikide maksude iseloomud ja definitsioonid on vastavais maksuseadusis antud sedavõrd selgelt, et vaevalt võib tekkida kahtlus mingi konkreetselt esineva maksu kohta tema liiki kuuluvuse suhtes, ning millisele maksustamisasutisele ta kuulub. Ei saa ju kuidagi oletada, et tolliinspektor hakkaks määrama pärandimaksu, või maksuinspektor tollimaksu. Samuti on ka raske arvata, et inspektorid hakkaksid määrama makse, mis kuuluvad määramisele maksukomisjonide poolt, või vastupidi. Sellega pole mõeldavad ka alluvusvaidlused inspektorite ja maksukomisjonide vahel.

---

30) MKS § 38

§ 9. Maksustamisega tegelevate isikute  
taandumine ja taandamine.

MKS-e sätteid näevad ette, et maksustamisega tegelevad isikud peavad otsustama maksuasjad täiesti erapooletult. Kui aga otsustatav asi puudutab kuidagi otsustajat ametnikku, või kui tal on mingisuguseid suhteid isikutega, kellele maks määratakse, siis võib tihtigi tekkida kahtlus otsustaja isiku erapooletuse suhtes. Ka siis, kui ametnik tõesti toimib oma südametunnistuse järgi täiesti erapooletult, võidakse talle ette heita, või vähemalt arvata, et ta on siiski toiminud erapoolikult. Sellepärast on otstarbekohane, et isik, kes oma ametkohuste piirides peab otsustama asja, millest ta on isiklikult huvitatud, ning mis teataval määral puudutab teda ennast kas otseselt või kaudselt, võiks loobuda üldse selle asja otsustamisest ja loovutada see teistele, kelle erapoolikuses kahtlustamiseks ei ole mingit alust. Kui aga ametnik ise ei evi küllalt kõrget moraali selleks, et loobuda ametasja otsustamisest, millest ta ise on mõningail põhjusil huvitatud, vaid püüab seda asja ikkagi otsustada, siis on tema ülemusel õigus teda taandada, samuti otsustatava asja osalistel isikutel on õigus teotleda

sellise ametniku taandamist. MKS määrab, et ametnik, samuti ka maksukomisjoni liige peab taan-

31)  
duma:

1) Asjas, mis puudutab teda ennast, ta abikaasat, sugulasi ülenevas või alanevas joones, või sugulasi küljjoones kuni neljanda astmeni, või hõimlasi kuni teise astmeni, samuti isikut kelle teenistuses ta seisab;

2) asjas, mis puudutab ta eestkostmisel või hooldamisel olevaisse isikuisse, ta kasulapsesse või kasuvanematesse;

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

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

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

Eestoodud sätted on maksvad niihästi maksustamisel kui ka sellega ühenduses seisvate asjade ettevalmistamisel ja järelevalve teostamisel.

Taandumise järele valvab taanduva ülemus.

See tähendab, kui ametnik ise ei taandu ja kui

tema ülemusel on teada seaduses mainitud taandumise põhjused, siis taandab ta ametniku selle asja otsustamisest. Asjaosaline võib nõuda ametniku või maksukomisjoni liikme taandamist enne kui ametnik või maksukomisjon võtab tema asja arutusele. Hiljem võib asjaosaline seda nõuda ainult siis, kui taandumise põhjus tekib pärast asja arutusele võtmist. Kui see asjaolu oli olemas juba enne asja arutusele võtmist, kuid oli asjaosalisele teadamata, siis see ei õigusta taandamise (pärast asjaarutamise algust) taandamist taotlejalt võidakse nõuda taandamise põhjuste tõendamist. Taanduva ja taandatud ametniku ja maksukomisjoni liikme kohuseid täidab tema asetäitja. Kui asetäitjat ei ole, või see samuti peab taanduma või taandatakse, siis teatatakse taandumisest või taandamisest asutisele, kellest oleneb asetäitja määramine. Seaduse järgi taandumise järele valvab ülemus, kuid maksukomisjoni liikmete suhtes on see järelevalve funktsioon pandud komisjoni esimehele, s.o. vastavale maksuinspektorile. Asutised, kes määravad maksukomisjoni liikmeid, ei ole kohustatud neid taandama ega nõudma taandumist.

Kui aga ametnik otsustab asja, milles ta seaduse järgi oleks pidanud taanduma, tema aga

sega ei teinud, samuti ei taandanud teda ülemus  
ega nõudnud taandumist õigeaegselt asjaosaline,  
siis selline akt ei ole kehtetu, kuna on tehtud  
pädeva ametniku poolt, ega kuulu ülemuse poolt tü-  
histamisele järelevalve korras. Ka ei võiks see  
olla põhjuseks asja vaide ega keebe korras ümber-  
otsustamiseks. Asjaosalisele on seadusega antud  
õigus ametniku taandamist taotleda kuni asja aru-  
temisele võtmiseni. Kui ta seda ei ole teinud, siis  
tähendab, ta on sellest loobunud, millistel põhjus-  
tel ta loobus, ei ole tähtis. Ka see pole oluline,  
et isikule oli teadmata asjaolu, et tema maksuasja  
otsustamisest võtab osa isik, keda ta<sup>l</sup> oleks õigus  
taandada seaduses toodud põhjustel.

Tuleb siiski arvata, kui ametniku kohta on  
olemas seaduses ettenähtud taandumise põhjused, kuid  
ametnik siiski ei taandu, siis sellega ta toimib  
distsiplinaarse üleastumise, nimelt teenistuse  
alal seaduse nõuete (taanduda teatava asja otsus-  
tamisest) mittetäitmise, Kui ametniku mittetaan-  
dumisele ei oleks üldse ette nähtud mingisugust  
sanktsiooni, siis oleks ka see seaduse säte, mis  
ametnikul käseb taanduda, tühine.

Eespool tooduga seoses võib tõusetuda küsi-  
mus, kuidas saab asjaosaline teada, kes võtab osa

32) Vt. Distsiplinaarsead. § 14, RT, 1934, 81, 679

tema maksuasja arutamise ja millal toimub selle arutamine. Maksustamisega tegelevad ametnikud on üldiselt teada kõigile, kuid seda ei saa öelda maksukomisjoni liikmete kohta, kelledena võivad esineda iga aasta ise isikud. Maksuasutised ei ole kohustatud avalikult teatavaks tegema maksukomisjonide isikliku koosseisu ja see jääbki enamikule kodanikest tavaliselt teadmatuks. Kuna asjaosaline peab taandamise taotlemisega esinema enne kui tema asi võetakse maksustusasutises arutusele, siis on talle tähtis ka tema asja arutamise aeg. Seda ka maksukohuslastele teatavaks ei tehta. Nii, et tuleb arvestada, kui on kellelgi maksukohuslasel kahtlus, et tema asja otsustamisest maksuasutises võivad osa võtta isikud, keda tal on õigus taandada, siis ta peab ise aegsasti maksuasutistest muretsema vastavaid andmeid, ning maksuasutised on kohustatud talle neid andmeid andma, sest mingisuguseid muid teid maksukohuslasel pole teada saada, kes otsustavad tema maksuasja ja millal võetakse asi arutusele, ja maksukohuslasel puuduksid üldse võimalused kasutada temale antud õigust te<sup>ta</sup>avaid isikuid tema maksuasja otsustamisest kõrvaldada.

### 3. p e a t ü k k. MAKSU TUVASTAMINE

Senini oleme vaadelnud ametnikke ja asutisi, s.o. normiadressaate, kes on õigustatud ja kohustatud tegelema maksude määramisega; nende reaalsed ja territoriaalsed pädevust, ning erandeid, millal nad on õigustatud ja kohustatud loobuma oma ametikohuste täitmisest. Järgnevalt asume vaatlema nende normiisikute normi esemeid, s.o. neid käitumisi, mida nõuab vastav normi õigus ja kohustus. Esimesena tuleb vaatlusele maksustamiseks vajalikkude eeltööde tegemine s.o. maksu määramiseks tarvilikkude andmete hankimine ja kontrollimine. Teisena vaatleme maksu määramise protseduuri ja kolmandana maksumääramise korraldise asjaosalistele isikutele teatavaks tegemist.

#### I j a g u

##### § 10. Maksustamiseks tarvilikkude andmete hankimine ja nende kontrollimine.

Et maksuinspektoritel ja -komisjonidel oleks võimalik õiglaselt, nii et oleksid kaitstud fiskuse kui ka kodanikkude huvid, määrata makse, selleks on tarvilik, et nendel oleks küllaldaselt kindlat materjali selleks. See materjalide kogumine on maksustuvastamise protseduuris keerukamaid ja võtab

MKS-s enda alla suure hulga paragrahve (42-58) ning nende normide tõlgendamine on praktikas põhjustanud palju mitmetiõistmisi ja lahkarvamusi, mida näitab asjaolu, et Riigikohtul on tulnud paljudel kordadel nende normide seletamiseks anda oma autoriteetlik otsus. Sel põhjusel tuleb ka selles töös andmete hankimise ja kontrollimise osale pühendada pikemat tähelepanu.

Paljude maksude juures, kuigi on teatavate konkreetsete isikute juures ilmnenu seaduses abstraktselt määratud asjaolud, ei ole veel kaugeitki küllaldane selleks, kas sellele isikule tuleb määrata, ja kui palju nimelt, maksu. Vaid nüüd tuleb alles hakata muretsema andmeid ja teateid, et tuvastada maksustamisalus, ning selle alusel määrata maksusumma ja siis teha korraldused isikule maksu tasumiseks, ning kui ta seda ei tee, siis sundlaekamiseks. Vajalikke teateid teatava isiku maksu tuvastamiseks saab hankida õige mitmesugusel teel. MKS-s on selliste viisidena nähtud ette: 1) teatete muretsemine isikult endalt; 2) teatete muretsemine kõrvalistelt isikutelt ja ametasutistelt; 3) ülevaatused ja

revideerimised koha peal ja 4) asjatundjate ülekuulamine ja nende poolt arvamuste avaldamine.

§ 11. Andmete ja teatete nõutamine maksukohuslasilt endilt.

On ju kõige loomulikum ja lihtsam, et igasuguseid maksustamiseks tarvilikke andmeid muretseda asjaosaliselt isikult endalt. Ja peaaegu kõigi maksude juures, mille maksutasumise kohustuse tekkimiseks on vajalik vastav haldusakt, nõutakse teateid ja andmeid isikuil endilt. Kuid arvestades inimeste omakasupüüdlikke kalduvusi, ei saa isiku enda poolt antud andmeid igakord pidada küllaldasiks tema maksutamiseks ja tihtigi tuleb nende andmete usaldusväärsus kontrollida mujalt hangeitud andmetega. Ka tuleb muretseda täiendavaid andmeid erapooletult isikuil. MKS-e § 42 annab maksuinspektoreile õiguse nõuda kõigilt isikuil ja nende seaduslikelt esindajailt andmeid nende tulude kohta. Isikud on kohustatud neid andmeid andma, ning mitteandmise kui ka ebaõigelt antud andmete eest langevad nad karistuse alla rahatrahviga kuni 500 kroonini. Juhtub aga andmete mitteandmine või ebaõigelt andmine korduvalt, siis

asjaosalisi isikuid võib karistada rahatrahviga  
33) kuni 1000 kroonini. Karistamiseõiguse selle juu-  
res kuulub maksuinspektoritele. 34)

Andmeid isikuilt saab nõuda sel teel, et mak-  
sustusasutis pöördub vastava isiku poole, kohusta-  
des andma tarvilikke teateid ja andmeid. Kui tea-  
tete andmise kohta ei ole ette nähtud erilist  
tähtaega, siis tulevad need esitada kahe nädala  
jooksul. Maksustusasutised võivad teateid nõuda  
mitte ainult nendelt isikutelt, kelle kohta on  
nendel kindlad andmed, et nendel on ilmnenud mak-  
sukohustus, vaid ka nendelt kelle kohta see on  
ainult arvatav. 35) Isikutelt endilt teatete nõudmise-  
ga üheväärtuslik on teatete nõudmine <sup>ärsolijate</sup> isikute esin-  
dajailt kuivõrd teated puudutavad nende valitse-  
misel olevatest varadest tulude saamist. Kui tea-  
tete andmiseks on Maksudetalituse direktori poolt  
pandud kehtima mingisugune vorm, siis tulevad  
teated esitada selle vormi kohaselt. 36) Kui aga  
mingisugust vormi ette nähtud ei ole, siis võib  
igaks teateid anda vormivabalt.

Aga oleks väga tülikas ja kulukas kui maksu-

33) MKS § 147

34) 1b. § 149

35) 1b. § 42

36) 1b. § 43 II lõige.

asutised peaksid kõigilt isikult, kelle kohta ilmnenud, või on see ainult arvatav, et nendel on tekkinud maksukohustus, hakata nõudma üksikult andmeid. Et seda vältida, siis MKS määrab, et<sup>37)</sup> Majandusminister võib teatavate perioodiliselt võetavate maksude alal kohustada kõiki isikuid ja nende seaduslikke esindajaid esitama maksuinspektoritele üldisi tähtajalisi teateid, mis on vajalikud nende isikute maksukohusluse, elukohtade, tuluallikate ja maksustamisaluste kindlaks tegemiseks. Nende teatete andmise kohustus tehakse kodanikele teatavaks Riigi Teatajas kuulutatud määrusega, mis peab RT ilmuma vähemalt kuu aega enne teatete esitamiseks määratud tähtaega. Ka tähtaeg ise määratakse sellesmääruses. Sellekohaste Majandusministri poolt RT üllatud määruste alusel kõik kodanikud, kelle kohta ei ole samas määruses tehtud erandit,<sup>38)</sup> on kohustatud esitama iga aasta hiljemalt 1.veebr. teated oma tulude kohta, mis on maksuasutistele tarvilikud nende tulumaksu tuvastamiseks.

Ärimaksu tuvastamiseks maksuasutistele andmete esitamiseks on maksma pandud järgmine

---

37) MKS § 44

38) RT 1935,101; 1938,4,20

kord:

1) Kõik isikud ja asutised, kelle nimele olid võetud 1. - 4. järgu kaubanduslikud ja 1 - 8. järgu tööstuslikud äritunnistused, on kohustatud neile äritunnistuse lunastamise juures väljaantud planketil andma iga aasta kohalikule maksuinspektorile teateid ettevõtte eelmise aasta tegevuse kohta. Isikud on kohustatud vastama kõigile esitatud küsimustele ja teatelehed tingimata alla kirjutama. Need teated tulevad esitada uuesti avatud ettevõtete kohta 15. jaanuariks järgmisel aastal pärast ettevõtte avamist, kõigil teistel 1. märtsiks. Teatelehtede ja muude maksuinspektori kantseleisse esitatavate dokumentide vastuvõtmise üle antakse soovil korral kviitung. Vabandavate põhjusteta teate mitteesitamise või nõuetavaile küsimustele mittevastamise eest karistatakse asjaosalisi rahatrahviga kuni 500 kroonini.<sup>39)</sup>

2) Kõik ärimaksu alla kuuluvad OMS § 574 tähendatud ja avalikult aruendvad ettevõtted (s.o. ettevõtted, mille põhikirjad on registreeritud Siseministeeriumis, nagu aktsiaseltsid, osa-

39) Majandusministri määrus RT, 1934, 6, 49

ühisused, ühis pangad, tarvitajate ühingud jne.) on kohustatud andma iga aasta kohalikule maksuinspektorile OMS § 520 nimetatud ja ettevõtte eelmise aasta tegevuse kohta käivad aruandvad dokumendid:

a) peakoosoleku poolt kinnitatud täielik aasta aruanne ja muud maksustamist soodustavad ja hõlbustavad dokumendid; b) vastused äritunnistuse lunastamisele saadud planketil olevatele küsimustele. Need tulevad esitada: a) Kodumaa ettevõttele hiljemalt ühe kuu jooksul pärast möödunud aasta aruande kinnitamist peakoosoleku poolt, b) välismaal asuvate ettevõtete peaesindajad või vastavad agentuurid hiljemalt 2 kuu jooksul pärast asuva osakonna möödunud aasta aruande kinnitamist,

b) OMS § 574 tähendatud ettevõtteid hiljemalt 40) 1. märtsiks.

Rahakapitalide tuludele tulevad teated esitada samal tähtajal, mis ette nähtud aruandvatele ettevõttele s.o. kodumaised ettevõtteid ühe kuu ja välismaal asuvad kahe kuu jooksul pärast aruande kinnitamist ja OMS § 574 mainitud 41) 1-ks märtsiks.

Peale ülaltoodute on Majandusministri

40) Majandusministri määrus RT 1934,6,51

41) Majandusministri määrus RT 1934,6,50

poolt antud määrusi teistegi maksude suhtes teatete esitamise kohta, ning mõnede eespool tähendatud tulude kohta teatete esitamiseks on määratud eritäh-<sup>42)</sup>ajad, kuid kõigi nende teatete-esitamise määruste purgiv veatlemine ei kuulu käesoleva töö raamesse, ning sellepärast on toodud nendest ainult tähtsamad.

Samas korras määrab Majandusminister missuguseid üldisi teateid ja dokumente peavad maksukohuslased esitama aktsiisi- ja tollimaksu määramise otstarbel.

Ka mõned materiaalsed maksuseadused kohustavad kodanikke teatud aja jooksul esitama maksuameteile maksu tuvastamiseks vajalikke teateid. Nii pärandi- ja kinkemaksu seaduse<sup>43)</sup> § 26 kohustab kinkimise puhul elavate vahel kingisaajat esitama maksuinspektori-  
le kuue kuu jooksul, arvates kinkelepingu sõlmimisest, teadaande kingi koostise ja väärtuse kohta Majandusministri poolt määratud vormis. Samuti pärijad, testamenditäitjad või päranditombu hooldejad on kohustatud esitama Majandusministri poolt määratud vormis teadaande pärandi koostise ja väärtuse kohta üheaegselt pärimisõigustesse kinnitamisega, kuid igal juhtumil mitte hiljem kui kuue

42) Vt. RT 1935, 101, 840, 1938, 4, 20

43) RT 1935, 105, 861

kuu jooksul, arvates pärandaja surmast. See teade tuleb esitada pärandi asukoha sellele kohtule, kellele allub testamendi kinnitamine või pärijate kinnitamine pärisemisõigustesse ning kohus peab selle teate viivitamatult edasisaatma maksuinspektorile MKS-e alluvuseeskirjade järgi. Juhtumil aga kui kohtu poole üldse ei pöörata, tuleb teadaanne samal tähtpäeval ja samas korras esitada otse maksuinspektorile.

Samuti uues, küll Riigi Teatajas üllatud, kuid praegu veel mittekehtivas Ärimaksu seaduses<sup>45)</sup> on ette nähtud ärimaksu tuvastamise otstarbel teatete esitamine maksuasutistele.

Need isikutelt endilt maksustamiseks tarvilikkude teatete nõudmise sätted on leidnud tõlgitsemist Riigikohtu poolt, kuhu nad viidud asjaosaliste poolt, kuna on tekkinud nende normide mitmeti mõistmisi.

Ärimaksude määramiseks Ärimaksu seaduse vastavate<sup>46)</sup> sätete põhjal võib ärimaksukomisjon nõuda aruandvatelt ettevõtetelt aruande kohta täiendavaid teateid kuue kuu jooksul. On tõusetunud kü-

---

44) Pärandi- ja kinkemaksu s. § 27.

45) RT 1938, 39, 353

46) OMS § 520



selleks kõlbavad.

Peale maksuasutiste poolt nõutud, kas pöördu-  
des kodaniku poole nimeliselt, või avalikult ülla-  
tud määruses, teatete ja andmete võivad kodanikud  
maksuasutistele esitada igasuguseid tõendeid ja  
andmeid, mis nende arvates kuidagi moodi käivad nen-  
de tulude kohta ning selgitavad nende maksukohuslust  
ja olles olulised nendele maksu määramisel. Ka võivad  
kodanikud paluda ära kuulata asjatundjaid ja maksu-  
asutistele muretseda nende maksukohusluse kindlaks  
määramiseks teateid kolmandalt isikuilt ja ametasu-  
tistelt. Kui maksukohuslase poolt esitatud või nime-  
tatud tõend pole kooskõlas seadusega, või tõendiga  
selgitatav asjaolu ei ole oluline asja otsustamisel  
või on juba küllalt selge, siis inspektor kõrvaldab  
seesuguse tõendi.<sup>49)</sup> Võib siiski arvata, kuigi inspek-  
tor ei ole arvestanud kodaniku poolt esitatud tõen-  
deid ja kui kodanik peab neid ikkagi olulisiks mak-  
su määramisel, siis võib ta esitada inspektori mak-  
sustamiskorraldise kohta vaide, tuues ette samad  
tõendid ja paludes neid arvestada. Kui inspektor  
siiski ei arvesta neid, ega otsustada asja vastavalt  
ümber, siis võib kodanik esineda maksuinspektori  
korraldise peale kaebusega maksupeekomiteele.

49) MKS § 57 ja 58

§ 12. Teatete nõudmine kõrvalistelt isikutelt ja ametasutistelt.

Nagu meinitud juba eespool, ei saa isikuilt endilt nõutud ja saadud andmeid igakord usaldada täiel määral, ning pidada neid küllaldasiks, sest võib ju ikkagi arvata, et kodanikud soovides saada väiksema maksu osaliseks või vabaneda üldse maksu tasumisest, püüavad anda ebaõigeid andmeid oma tulude kohta. Sellepärast fiskuse huvides on tarvilik maksukohuslase enda poolt antud andmete kontrollimiseks hankida täiendavaid teateid erapooletuist allikaist. Väga otstarbekana esineb andmete kogumine kolmandalt isikuilt ja ametasutistelt. MKS § 45 näeb ette, et inspektor võib nõuda kas oma algatusel või maksukohuslase palvel riigi- ja omavalitsuseasutistelt, samuti muilt asutistelt ja isikuilt kirjalikke teateid nende teadaolevate asjaolude kohta, mis on tarvilikud inspektori poolt nimetatud isikute ja ettevõtete maksukohuslase või maksustamisaluste kohta käivate andmete kontrollimiseks. Erand kõigist asutistest on tehtud krediit-asutistele, millistelt võib ainult Majandusministri loal nõuda andmeid, mis puutuvad nende klientidesse ja viimaste varadesse ja tuludesse. Tähen-

dab, igakord kui on tarvidus pöörduda eespool tä-  
hendatud andmete saamiseks krediitasutiste poole,  
tuleb selleks hankida Majandusministri luba. Ma-  
jandusministrilt ei ole tarvis loa muretsemist,  
kui vastavates eriseadustes on see küsimus korral-  
datud teisti.

Teated tulevad esitada inspektorile 2 nädala  
jooksul nõudmise saamise päevast arvates, mille-  
juures inspektori nõusolekul võib teateid anda  
ka suuliselt maksustusasutises, kus koostatakse  
selle kohta protokoll, millele kirjutavad alla  
teatete andja ja vastav ametnik.

Nende andmete saamiseks tuleb maksustamis-  
asutistel pöörduda nimeliselt vastavate asutiste  
ja isikute poole, kohustades neid andma tarvilik-  
ke andmeid. Andmete nõudmiseks ega ka vastamiseks  
ei ole kehtima pandud mingisugust erilist vormi,  
nii et neid võib nõuda ja anda vormivabalt.

Kuna ka kõrvalistelt isikutelt ja ametasu-  
tistelt tuleb maksuasutistelt hankida andmeid õi-  
ge tihti, siis nendegi nõudmine on seotud suure  
aja ja energia kuluga. Sellest tingituna on ka  
kõrvalistelt isikutelt ja ametasutistelt andmete  
nõudmise kohta kohaldatud seaduse säte, et peri-

oodiliste maksude alal võib Majandusminister avalikult üllatud määrustega kohustada isikuid ja ametasutisi esitama maksuinspektorile üldisi tähtajalisi teateid neile teadaolevate asjaolude kohta, mis on vajalikud teiste isikute või ettevõtete maksukohusluse, elu-, asukoha ja tuluaalivate kindlaks tegemiseks või nende asjaolude kohta käivate andmete kontrollimiseks. Teatete esitamist võib nõuda sellekohastel pl<sup>50)</sup>ankettidel. Teatete andmise kohustus kuulutatakse RT vähemalt kuu aega enne teatete esitamiseks määratud tähtaega. Ka tähtaeg määratakse samas määruses. Nii näiteks tulumaksu alal kohustatakse kõiki majaperemehi ja laevaomanikke esitama kõigi nende majades ja laevades elavate isikute nimed maksuinspektorile 30.detsembriks, millejuures andmed antakse seisuga 15.dets. Samuti on kõik isikud, kes möödunud kalendriaasta jooksul maksnud nende juures töötanud isikutele töötasu, kohustatud esitama vastavale maksuinspektorile andmed makstud summade kohta hiljemalt 10.veebruariks. <sup>51)</sup>Krediitasutisi võib kohustada perioodilisi teateid andma nende

---

50) MKS § 46.05, 361

51) RT 1935, 105, 861

klientide tulude kohta ainult vastavate maksuseaduste põhjal. Nii näiteks on uues Ärimaksu seaduses<sup>52)</sup> säte, et ärimaksu alal võib Majandusminister kohustada krediitasutisi andma MKS § 46 ettenähtud andmeid.

Kuid kõrvalised isikud siiski ei ole alati kohustatud andma neilt nõutud teateid, olgu siis teated neilt nõutud nimeliselt või vastava üldise eeskirja alusel. MKS loetleb need isikud ja teated, kes ei ole kohustatud täitma maksuasutiste nõudeid teatete esitamise asjus, ja mille kohta ei ole<sup>53)</sup> kohustatud andma teateid.

Maksuasutiste poolt nõutud andmete andmisest võivad keelduda:

1) selle isiku abikaasa, kelle kohta teateid nõutakse, samuti tema ülenevad ja alanevad sugulased, eestkoste- või hoolealused ja külgsjoones 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 usalda-

---

52) RT 1938, 39, 359

53) MKS § 47

tud neile vaimulikkude ülesannete täitmisel.

Peale selle võivad keelduda teatete andmisest riigiteenijad, kui teatete andmine pole kooskõlas saladuste hoidmise kohusega, kui ka teised isikud, kui neile on seadusega keelatud nõutud teatete andmine.

147 Sellega ei ole keegi sunnitud andma teateid oma perekonnaliikmete, teatava astme sugulaste ja hõimlaste, oma tööandjate, eestkostete ja hooleall olijate isikute kohta, samuti isikud, kes seaduste alusel on kohustatud hoidma saladusi ja need, kes nõutavad teated saaksid anda ainult siis, kui avaldaksid nende kutsetegevuse läbi teatavaks saanud asjaolud.

Kuid maksuasutistel ei ole keelatud siiski pöörduda nende isikute poole teatete saamiseks, samuti ei ole nad kohustatud nõudele juurde lisama, et isikud soovikorral võivad loobuda teatete andmisest. Tõusetub küsimus, kuidas toimida siis, kui selline isik, kes võiks keelduda andmete andmisest, annab siiski nõutud teated, kuid annab need meelega valesti,

eesmärgiga, viia maksuasutis eksiarvamisele selle isiku tuludest, kelle kohta temalt nõuti teateid. Kas saab sellist isikut karistada MKS § 147 põhjal ebaõigete <sup>(andmete)</sup> andmise eest või mitte? MKS-e otsese tõlgenduse järgi tuleb arvata, et seda isikut saab siiski karistada, kuna MKS § 147 ei ole tehtud erandeid, kas ebaõigete andmete andja oleks võinud keelduda nende andmete andmisest või mitte, tähtis on vaid see, et maksuasutisele anti ebaõiged andmed.

Kuid arvestades KrS § 141<sup>1</sup> toodud põhimõttega, tuleks siiski asuda vastupidisele seisukohale. Nimeit KrS § 141<sup>1</sup> on muuseas ette nähtud karistus administratiivmenetlusel tunnistajana või eksperdina valetunnistuse andjale ning sama § III lõige määrab, et valetunnistuse andmist selle isiku kasuks, kelle kahjuks seletuse andmisest ülekuulataav seaduse järgi oli õigustatud keelduma, ei loeta süüteoks juhtumil kui ülekuulaja ei teatanud ülekuulatavale sellest õigusest varem. Riigikohus on selle paragrahvi tõlgenduseks ka seletanud, et süüteoks tuleb lugeda ainult seesugune valetunnistuse andmine, mis võib mõjuda õigusemõistmisele

54)  
kahjulikult.

Kui isik, kes oli õigustatud haldusesjas loobuma tunnistuse andmisest, kuid talle ei teatatud sellest õigusest, andis valetunnistuse, ning seda valetunnistuse~~st~~ andmist ei loeta süüteks, siis ei võiks lugeda süüteks ka samas haldusasjas ebaõigete teatete andmist isiku poolt, kes on seaduse järgi õigustatud keelduma nende teatete andmisest, kuid teatete nõudja poolt ei ole seda õigust talle meelde tuletatud.

Seda seisukohta ei peaks saama väärata ka selle väitega, et KrS § 141<sup>1</sup> põhjal ei loeta süüteks seda valetunnistuse andmist, mis on antud eesmärgiga ära hoida enda vastu kriminaal-  
55)  
süüdistuse algatamise, kuna MKS-e sätete järgi enda kasuks valeandmete andmise eest järgneb igal juhtumil karistus; ja seda põhjusel, et MKS põhjal on teise isiku kahjuks andmete andmisest teatavail juhtumel õigus loobuda, kuna enda kahjuks andmete suhtes seda õigust ei omistata. Kriminaalõiguse põhimõtteil ei ole aga

54) Rkkh Adm.osak.toimik nr.25-1937.a.

55) ~~XXXXX~~ Vt.Rkkh Adm.osak.toimik nr.25-1937.

keegi kohustatud andma tunnistust mis võiks põhjustada tema vastu kriminaalsüüdistuse algatamise.

Nii tuleks arvata, et ei tule arvata MKS-e § 147 põhjal karistatavaks süüteks maksuasutistele teiste isikute kohta ebaõigete andmete andmist nende isikute poolt, kes seaduse järgi oleksid võinud keelduda sellest ja kui maksuasutiste poolt nendele seda õigust ei ole meelde tuletatud. Sellepärast ei võiks ka maksuasutised nende isikute, kes võivad teatete andmisest loobuda, poolt antud teatetega kuigi palju arvestada.

### § 13. Kohalikud ülevaatused ja ja revideerimised.

Igakord pole siiski võimalik isiku enda poolt antud teateid kontrollida kolmandate isikute ja ametasutiste teatetega, põhjusei, et <sup>on</sup> asjaolusid, mille kohta ei ole mingisuguseid andmeid ei ametasutistel, ega ka sellistel kõrvalistel isikutel, kellel seaduse järgi teatete andmine on kohuslik. Siiski on võimalik ka selliseid andmeid kontrollida ja nimelt sel teel, et maksuasutistele on antud õigus toime panna konapealseid vaatlusi ja revideerimisi. MKS § 48 järgi maksuseaduste nõuete täitmisel järelevalve teostami-

seks ja maksu tuvastamiseks hangitud andmete kontrollimiseks ja muudeks maksustamiseks tarvilikkude teatete hankimiseks ning hindamise toimetamiseks on inspektorid ja nende volitusel ka nende alluvad ametnikud õigustatud toimetama ülevaatusi koha peal, samuti vaatlema äri ja arveraamatuid ning dokumente kõigis kaubandus- ja tööstusettevõtetes, mis kuuluvad isikuile, kelle asjus on ülevaatus vajalik. Ülevaatus juurde võib ülevaatavat ametnik, samuti maksukohuslane, kutsuda tunnistajaid. Äri- ja arveraamatuid kaubandus- ja tööstusettevõtetes võib koha peal vaadata mitte üksi nende äride ja ettevõtete endi tulude tuvastamiseks, vaid seda võib teha ka sellel otstarbel, et kontrollida, kas ettevõtete poolt on antud õiglaselt ja tõele vastavalt nende juures teadaolevad andmed kolmandate isikute tulude kohta, mida on neilt nõutud, kas otseselt nende poole nimeliselt pöördues, või vastava üldiselt üllatud eeskirjaga. Vaatlusi toimetatakse ka siis kui äri või ettevõtte üldse on loobunud teatete andmisest nende juures teadaolevate teiste isikute tulude kohta.

Kohalikke ülevaatusi ja äri- ning arveraamatute ja dokumentide vaatlusi toimetatakse

koha peal harilikudel äri või töö tundidel. Kui aga ülevaadatavad raamatud pole vajalikud ettevõttel jooksvaks tarvitamiseks, siis võidakse nõuda nende esitamist ametruumis. Vaatlusi toimetaval ametnikul on õigus teha ka tarvilikke väljavõtteid ja ärakirju raamatust ning dokumentidest lisandamiseks asjatoimetusele. Ülevaatuse kohta koostatakse otsekohes pärast ülevaatuse lõppu ülevaatuse kohal protokoll, milles märgitakse:<sup>56)</sup>

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

Protokollile kirjutavad alla ülevaatust toimetanud ametnik, asjaosalised ja tunnistajad.

MKS-s antakse maksuasutistele õigus äri- ja arveraamatute vaatlemiseks, kuid pole öeldud kas üheks maksustamiseks võib neid vaadelda vaid kord, või võib teha seda korduvalt. Kuna seadus seda täpselt ei määra, siis võib arvata, et maksuasutised soovi korral võivad raamatuid ja dokumente vaadelda korduvalt. Kuid Riigikohus seletab -

kui ärraamatud on kord juba üle vaadatud ja selle ülevaatuse alusel tehtud maksustamiskorraldis, siis raamatute uuel ülevaatusel uuesti ilmsiks tulnud asjaolude alusel ei saa määrata asja ümberotsustamisele, sest harilikku hoole juures oleks võinud juba esialgsel läbivaatusel avastada need asjaolud, mis avastati pärastisel läbivaatusel uutena. Kui aga vastavad ametnikud ei tegutsenud küllaldase hõblega, siis uuel läbivaatusel ilmnenuid asjaolusid ei saa võtta sellistena, mis seaduses on loetletud jõustunud maksustamiskorraldise uuesti ümberotsustamise ajendina.<sup>57)</sup> Sellest järgneb, kui raamatud on kord juba seaduses ettenähtud korras üle vaadatud, ning selle ülevaatuse tulemusena tehtud maksustamiskorraldis ja see asjaosalisele teatavaks tehtud, siis ei ole mingisugust mõtet enam raamatuid teistkordselt vaadelda, sest uue vaatluse andmeid enam nii-kuinii kasutada ei saa. Raamatute mitmekordsel ülevaatusel oleks mõte ehk siis, kui eelmise ülevaatuse andmeid ei ole veel kasutatud maksus-

---

57) RKKH adm.osak.toimik nr.56 II -1937.a.  
Vt.ka MKS -e § 99

tamiskorraaldise tegemiseks, või kui maksustamis-  
korraaldis on küll tehtud, kuid see on veel asja-  
oselistele teatavaks tegemata.

Peale selle, et raamatuid võib läbi vaadata  
selleks, et saada kontrollivaid andmeid, kas asja-  
osase äri või ettevõtte enda tulude või ka kõrva-  
liste isikute tulude kohta, võivad raamatutele  
toimetada veel kohapealseid ülevaatusi Maksude-  
talituse direktor ja tema volitusel Makaudetali-  
tuse ametnikud, inspektorite ja nende ülesandel  
tegutsevate ametnikkude tegevuse kontrollimise  
otstarbel. See muidugi sisuliselt ei ole enam  
maksu tuvastamise funktsioon, kuid on siiski  
toodud MKS-s.

§ 14. Maksustamiseks tarvilikkude and-  
mete hankimine ja kontrollimine  
asjatundjate kaudu.

On siiski ka olukordi, kus ei saa ei kõr-  
valiste isikute, ametasutiste ega mingisuguste  
kohapealsete üle-vaatuste ega raamatute ega doku-  
mentide kontrollimise kaudu kontrollida isikute  
poolt maksustamiseks esitatud andmeid. Niisugus-  
tel juhtumitel viib eesmärgile vahest asjatund-  
jate arvamuse ära kuulamine.

MKS-e § 52 põhjal võib inspektor kas

oma algatusel või asjaosalise palvel kutsuda asjatundjaid arvamuse avaldamiseks küsimustes, mille arutamine või hindamine nõuab erilisi teaduslikke, tehnilisi, majanduslikke või kunstilisi teadmisi. Samuti võidakse kutsuda asjatundjaid ka äri- ja arveraamatute revideerimiseks. Asjatundjate kutsumise tegelikuks läbiviimiseks ei ole MKS-s juhendeid, nii, et siin tuleb kohaldada AMS-e vastavaid sätteid. AMS-e § 32 põhjal tuleb ametasutisse kutsutava isiku kutses märkida: 1) kutsutava perekonnanimi, nimi ja elukoht; 2) asi, milles kutsutakse, 3) kellena kutsutakse; 4) ilmumise aeg ja koht; 5) millised tõendused või abinõud tuleb kaasa võtta; 6) mitteilnumise tagajärjed.

Kutsutavate asjatundjate arv ei ole seaduses kindlaks määratud, nii, et arvu võib kindlaks määrata vastav inspektor suvaliselt. MKS-s ei ole ka selle kohta eeskirju, keda nimelt kutsuda asjatundjaks, nii, et toetudes AMS § 1-le, tuleb arvata, et siiski tuleb kohaldada AMS-e eeskirju. AMS § 73 määrab, et asjatundjatena tuleb kutsuda sellekohaseid ametlikke eriasutisi või asjatundjaid, kui eriseadus selleks ei tee

takistusi (MKS takistusi ei tee). Ametasutis võib  
võib kasutada asjatundjana ka teisi isikuid, kui  
ametlikke asjatundjaid ei ole, või kui see on tarvi-  
lik asja iseärasuse tõttu.

MKS ei määra ka kuivõrd peab inspektor arves-  
tama asjatundja arvamusega. Tuleb siiski arvata, et  
asjatundja arvamine ei ole maksuinspektorile kohus-  
tav asja otsustamiseks, vaid ta teeb otsuse siiski  
oma parema äratundmise järgi, laskmata asjatundja  
otsusest and mõjustada. Sest teatud korraldise eest  
on vastutav ainult inspektor.

Maksuinspektor on õigustatud kutsuma asja-  
tundjaid ning kutsutud isikud on kohustatud ilmuma  
ja andma oma arvamuse, kuna asjatundjaks olek on  
avalikkohustus, mida on kohustatud kandma kõik ko-  
danikud. MKS-e ja AMS-e sättest järgneb, et asja-  
tundjaks oleku kohustus haldusasjus erineb samast  
kohustusest kohtuprotsessides (nii tsiviil- kui  
ka kriminaal-). Kui kohtutesse asjatundjaks kutsutud  
isik ei ilmu kaaluva põhjusega, siis karistatakse  
teda rahatrahviga ja määratakse uus asjatundja,  
s.o. teda ei kutsuta enam uuesti samas asjas asja-  
tundjaks.<sup>58)</sup> MKS-s ei ole ette nähtud asjatundja  
karistamist maksuasutiste kutse peale mitteilmumise

eest. Järelikult tuleb kohaldada AMS sätteid. AMS § 110 nähtu<sup>6</sup>, et asjatundjat karistatakse ametasutise kutse peale mitteilmumise eest 10 kroonise rahatrahviga ja korduvalt kutsumise peale mitteilmumise eest 30 kroonise rahatrahviga. Sellest järeldus, et haldus-asjus võidakse kutse peale mitteilmunut asjatundjat samas asjas uuesti kutsuda.

MKS näeb ette, et asjatundjaks olemisest võib loobuda ainult mõjuvaid põhjusil. Millised on need mõjuvad põhjused, ei nähtu seadusest, millepärast tuleb jällegi järeldada, et MKS-e mõjuvad põhjused on samad, mis on AMS-e kaaluvaad põhjused. AMS § 34 määrab kutse peale mitteilmumise kaaluvaiks põhjusiks järgmised: 1) vabaduse kaotus; 2) tulikanju, liiklemisvahendite seisak, taudide, sõja, uputuse juhud ja muud väärarata võimu juhud, kui need tekistavad ilmumist; 3) haigus; 4) vanemate, abikaasa või laste surm või nende raske haigus; 5) kutse mitteõigel ajal kättesaamine; 6) kui kutsutut tekistavad ilmumast kohtu- või teiste ametasutuste nõuded või korraldused; 7) kui teda tekistavad tähtsad erasjad.

Ka ei ole asjatundja kohustatud ilmuma ülesannete täitmisele kohta, mis asub ta asukohast kaugemal kui 15 kilomeetrit.

Enne ülesannete täitmisele asumist tuletakse asjatundjale meelde, et ta on kohustatud täitma tema peale pandavat ülesannet erapooletult, õiglaselt, kooskõlas seadustega ja määrustega ning hoidma saladuses kõik temale ülesande täitmisel teatavaks saanud andmed. Kriminaalkohtulik vastutus on asjatundjal kahel juhtumil: kui ta annab valetunnistuse, ja kui ta avaldab ülesande täitmisel temale teatavaks saanud saladused.

Asjaosalistel on õigus asjatundjaid taandada samadel alustel kui maksu tuvastavaid ametnikke ja maksukomisjoni liikmeid. Peale selle on äri- ja arveraamatute ja dokumentide ja ladude vaatusel asjaosalisel õigus taandada neid asjatundjaid, kellele ta ei pea võimalikuks usaldada oma ärisaladusi. Kuid ta peab tõestama, et temal on umbusuks mõjuvaid põhjusi. Millised on just mõjuvad põhjused ei ole seaduses mainitud, nii et see on igakord faktiküsimus ja on maksuasutistele suvaliselt

---

59) KRS § 141<sup>1</sup>

60) KRS § 513

otsustada, milliseid põhjusi nad peavad nõjuvaiks. Kuna asjaosalisel on õigus asjatundjat teandeda, siis on inspektor kohustatud asjatundjate ülekuulamise ja ekspertiisi toimetamise juurde kutsuma ka asjaosalise, kusjuures asjaosaline võib asjatundjale esitada täiendavaid küsimusi.<sup>61)</sup> Asjatundja taandamise ettepanekuga peab asjaosaline esinema enne asjatundja tema ülesande täitmisele asumist. Asjatundja on kohustatud taanduma samadel põhjustel kui ametnik.

§ 15. Inspektorite kohused maksustamiseks vajalikkude andmete hankimisel.

MKS § 54 on tehtud inspektoritele ülesandeks, et maksukohuslase kindlaks tegemiseks ja maksu tuvastamiseks oleks andmeid kogutud küllaldasel määral. Kuna MKS- e sätete kohaselt peab inspektor tegutsema *salus rei publicae* põhimõttel, siis ta peab pidama silmas riigi, üldsuse ja üksikute kodanikkude huve, ning sellepärast tuleb tal kodanikkude huve kaitssta sama hoolega kui riigi huve. Sellepärast peavad ka tema poolt maksu tuvastamiseks kogutud andmed olema küllaldased nii fiskuse kui ka maksuko-

61) Rkhh adm.osak.toimik nr.56 II - 1937.

husilase huvide seisukohalt. Sellega on inspektori suvaliselt otsustada, millisel teel ta kontrollib maksukohuslaste poolt maksu tuvastamise otstarbel esitatud andmeid ning millisel määral ta hangib täiendavaid teateid ja andmeid. Tegelikult on see inspektori suva siiski õige piiratud, kuna maksukohuslasel on õigus esineda vaidega, paludes asja uuesti otsustamisele võtta ja kui ta ka sel teel ei leia rahuldust, siis asi viia kõrgemate instantside kätte. Samuti Maksudetalitus teostab inspektori tegevuse üle järelevalvet instantsilises korras. Need asjaolud kohustavad inspektorit tegutsema äärmiselt hoolikalt ja ka andmete hankimisel ära kasutama kõik seaduses lubatud abinõud, et saada võimalikult täpsaid ja täielikke teateid maksukohuslase tulude suhtes ja, et maksustamiskorraldis saabuks selline et ei põhjusteks selle vastu vaidega esinemist ega ka järelevalve instantside poolt ära muutmist. Sest on ju ikkagi inspektori teenistuse huvides, et tema poolt tehtud maksustamiskorraldised võimalikult vähesel arvul tuleksid ümberotsustusele.

Maksuinspektorite ja -asutiste peamine ülesanne seisab ju riigi huvides kaitsmises, kuid

sellejuures ei tohi nad unustada ka kodanikkude huve. MKS § § 54,55 ja 56 on toodud sätted maksuinspektoritele kodanikkude huvide kaitsmiseks. Teadete muretsemisel kolmandatelt isikutelt ja ametasutistelt peab inspektor peale riigikassa huvides tähtsate andmete koguma ka neid andmeid mis kõnelevad maksukohuslase kasuks, kuivõrd nende andmete olemasolu ja asukoht on temale teada ja kuivõrd nende andmete esitamine pole võimalik maksukohuslasele endal. Neid andmeid peab inspektor koguma ilma, et asjaosaline esineks sellekohase sooviga. See säte on seadusse toodud põhjusel, et maksustamisel mõlemad pooled, nii aktiivne kui ka passiivne, oleksid enam-vähem ühesugustes tingimustes, mis on nõuetav õigusriigi idee alusel. Riigivõimu eesmärk on ju ikkagi maksustada kodanikke õiglaselt, s.o. selle järgi, millisel määral on nende juures tõeliselt ilmnenu seaduses määratud maksukohustust tingivad asjaolud, aga mitte selle järgi, kuidas need asjaolud on juhuslikult sattunud maksuasutiste kätte. Riigivõim ei või kodanikkude suhtes kurjasti ära kasuta-

da neid asjaolusid, mis kodanikule mõnesugustel põhjustel teadmata, kuid kaitsevad tema huvisid. Maksuinspektoril kui ametisikul on kahtlematult suuremad võimalused igasuguste andmete hankimiseks ja oleks ülekohtune kui ta jätaks kasutamata tal teadaolevad maksukohuslase kasuks rääkivad andmed, põhjusei, et maksukohuslasei puuduvad, temast olenematult, võimalused nende andmete esitamiseks.

Kui aga asjaosaline toetub asjaoludele, mida on võimalik kindlaks teha kohtu või valitsusasutiste (= haldusasutiste) kaudu, siis nõuab inspektor nimetatud akti või vastavad vajalikud dokumendid või väljavõtted, või vaatleb neid koha peal, või annab maksukohuslasele vastava tunnistuse nende teatete saamiseks. Tähendab siin on asjaosalisel teada tema kasuks olevate andmete olemasolu, kuid temal endal puuduvad võimalused nende esitamiseks maksuasutistele, kuna eelmisel juhtumil tal üldse puudusid andmed, et mõningad asjaolud räägivad veel tema kasuks. Kui aga seesuguste dokumentide või väljavõtete inspektori poolt väljanõudmine või koha peal üle vaatamine tekitaks esjatoimetuses viivituse, mida maksustamise huvides ei saa lubada, siis võib inspektor asja otsustada neid

dokumente väljanõudmata ja kasutamata. Ka siin on viivituse tekkimine faktiküsimus ja selle otsustab inspektor suvaliselt. Selline maksustamisele lubamatu viivituse tekkimine tegelikus alus võiks juhtuda siiski kaunis harva. Kui inspektor on jätnud maksukohuslase palve, nõuda välja teatavaid dokumente või toimida kohalikke vaatlusi, rahuldamata enne asja primärselt otsustamist, siis võib asjaosaline vaide esitamise korras paluda veel oma esialgse palve rahuldamist ning selle ka nüüd mitterahuldamise korral esineda kaebusega kõrgemale instantsile.

AMS-s annab asjaosalisele endale õiguse nõuda ametasutistelt ära kirju dokumentidest, mis tarvilikud tema õiguslike huvide kaitseks. Sellepärast tuleb arvata, et maksuinspektori poole võib pöörduda palvega teatavate maksustamisel oluliste dokumentide ja väljavõtete väljanõudmiseks ainult siis, kui asjaosalisel endal ei ole millegi pärast võimalik hankida samu vajalikke dokumente AMS-es ette nähtud korras.

Edasi on maksuinspektoril veelgi kohustu-

si maksukohuslase huvide kaitsmisel. MKS § 56 järgi, kui inspektor asja otsustamisel leiab, et mõne temale teadaoleva olulise asjaolu kohta, mis on tähtis maksukohuslase huvides, pole esitatud tõendeid, siis ta teatab sellest maksukohuslasele, määrates temale tähtaja tõendite esitamiseks. Esitamise tähtaeg määratakse aga ainult siis, kui see ei tekita viivitust asja otsustamises. Teatama peab aga ka siis, kui ei ole võimalik anda tähtaega tõendite esitamiseks, sest asjaosalisel võibolla on võimalik esitada tõendus-  
sed kohe.

Siin ei ole tähtis millistel põhjustel asjaosaline ei ole esitanud tõendeid. Olgu see siis teadmatus, hooletuse või lihtsalt selle tõttu, et ta <sup>ei</sup> saabi neid esitada; maksuasutis peab ikkagi asjaosalisele teatama tõendite puudumisest. Siit nähtub, et maksuinspektor on isegi siis kohustatud hoolitsema kodanikkude huvi kaitsmise eest, kui see on võimalik kodanikul endal, kuid ta ei tee seda, näiteks hooletuse tõttu.

II jaagu.

Maksude määramine.

§ 16. Maksu määramine.

Eestoodud seaduse sätetest näeme, et inspektor peab koguma andmeid nii fiskuse kui ka maksukohuslase huvides ja andmeid peab temal olema enne kui ta asub asja otsustamisele s.o. maksustamiskorraidise koostamisele, küllaldasel määral.

MKS-e §§ 60 ja 61 räägivad maksu määramisest inspektori poolt, kuid sama seaduse § 71 põhjal tuleb samu sätteid, mis näevad ette maksu määramise inspektorite poolt, kohaldada ka maksukomisjonide suhtes. Seega maksu määramine inspektorite ja komisjonide poolt toimub ühesuguses protseduuris.

Maksu määramisele asunisel võivad maksuasutised seista kahesugune olukorra ees: 1) Nendel on läinud korda hankida maksustamiseks küllaldasel määral andmeid ning kontrollimisel on need osutunud usaldusväärseiks. Külladus ja usaldusväärsus on mõlemad maksuasutiste suvaliselt otsustada; 2) kõigi seaduses antud abinõude ja viiside kesutamisele vaatamata pole läinud kor-

da saada andmeid küllaldaselt määral. Esimesel juhtumil on asi lihtis: saadud andmete põhjal määrata maksustamisalus ning maksusumma ja koostada ja koostada maksustamiskorraldis. Teisel juhtumil on aga asi keerukam. Usaldusväärseid andmeid ei ole, kuid maks tuleb siiski määrata, kuna on eeldus, et maksuolmastik on siiski ilmnenud, kuid ainult pole läinud korda saada küllaldaselt andmeid maksustamisaluse määramiseks. Sellistel juhtudel MKS § 61 junatusel inspektor ja ka maksukomisjonid võivad määrata maksu õiglase hindamise teel andmete põhjal, mis neil on läinud korda hankida, kasutades ühtlasi asjakohaseid võrdlusi teistes samalaadsetes asjades kindlaks tehtud andmetega, samuti ära kuulates tarbekorral asjatundjate arvamusi.

Selliseltselt kaudselt kogutud andmete põhjal maksu määramise kohta on praktikas tekkinud kahtlusi ja lahkarvamusi ja nimelt: kuivõrd objektiivsed peavad olema need andmed, mida kasutatakse maksu määramiseks. Riigikohus on seletanud äri-<sup>63)</sup> maksu määramise kohta, et MKS § 61 korras maksustamisel ei saa nõuda maksustusasutistelt, et neil oleksid täpsad objektiivsed andmed äri läbikäigu

63) Rkkh and.osak.toimik nr.365-1935)

kindlaks määramisel. Kui maksja ise ei esita äriraaamatuid, siis maksuasutis on sunnitud ja õigustatud kasutama kaudseid andmeid. Maksuasutiste poolt koostatud kalkulatsioonid ei või isik hakata ümber lükkama oma koostatud kalkulatsioonidega, sest tal oleks siiski olnud võimalik raamatuid pidada kõigi oma ettevõtete kohta.

Tuleb tähendada, et mainitud kaudsete andmete alusel maksustamist võib esineda peamiselt just ärimaksu alal, kuna teiste maksude suhtes on kergem hankida objektiivseid andmeid maksu määramiseks.

Teiseks on tekkinud MKS § 61 kohta kahtlus-küsimus, kas võib selle paragrahvi juhatuse järgi hindamist toimetada kõigi tulude tuvastamisel, ja nimelt, kas võib selle § 61 alusel kogutud andmete põhjal kindlaks määrata ka põhiärimaksu. Riigikohus on asunud seisukohale, et kuna MKS § 61 pole tehtud erandit ühegi maksu kohta, siis ei või olla ka mingisuguseid takistusi selle paragrahvi juhatusel põhiärimaksu määramiseks.<sup>64)</sup>

---

64) Rkqh adm.osak.toimik nr.421 II - 1936.

Sellega põhimõttelikult võib MKS-e § 61 juhatusel määrata kõiki makse, mille tasumisekohustuse tekkimiseks on tarvilik maksustamiskorraldis.

Kui maksustamis-asutistel on küllaldaselt andmeid, või/neil neid ei ole küllaldaselt, siis talitades õiglase hindamise teel andmete põhjal, mis läinud korda hankida, asuvad nad maksu määramisele. Selleks koostatakse maksustamiskorraldis. MKS-e on see haldusakt ekslikult nimetatud maksustamisotsuseks, nagu esineb veel teisigi terminoloogilisi vääratusi.

### § 17. Maksustamiskorraldis ja selle juriidiline ilme ning analüüs.

Maksumääramise kohta koostatavasse maksustamiskorraldisse märgitakse:<sup>65)</sup>

- 1) otsuse(= korraldise) tegija;
- 2) otsuste tegemise kuupäev;
- 3) maksustamisalus ja seadus, mille põhjal see alus on määratud;
- 4) maksumäär (=maksusumma)
- 5) maksu tasumise aeg ja kord;
- 6) maksu tasumata-jätmise tagajärjed;
- 7) otsuse (=korrald.)peale kaebamise kord.

---

65) MKS § 62

Vaadeldes ligemalt maksustamiskorraldise struktuuri ja iseloomu, võime tulla selle kohta järgmisele määritelule: Kuna maksustamiskorraldise kohta on ette nähtud kehtivas õiguses kindel väliskuju, siis sellega on see akt formulaarakt. Maksustamiskorraldis antakse haldusasutise poolt ja sellega teostatakse halduse funktsiooni, siis järelikult on see haldusakt nii materiaalses kui ka formaalses mõttes. Kuna selle haldusaktiga luuakse primaarselt konkreetseid õigussuhteid konkreetselt mainitud isikutega, siis on see kahtlematult halduse üksikakt korraldis. Edasi võime veel öelda, see on unilateraalne (ühepoolne) haldusakt, kuna ainult üks pooltest (maksumääraja) on õigustatud teisele poolele peale panema kohustusi. Ka on see positiivne akt, kuna sellega luuakse teatav muudatus õiguslikku olustikku, olles edasi kohustav haldusakt, kuna ta kohustab passiivset poolt sammas midagi (teatava summa üle kandma riigile).

Need oleksid maksustamiskorraldise tähtsamad juriidilised tunnused. Edasi analüüsime maksustamiskorraldist selle üksikute punktide järgi.

1) Maksustamiskorraldises tuleb märkida selle akti autor. Tegelikult märgitakse korraldise

ainult tegija ametniku teenistuskohast, või kui autoriks on maksukomisjon, siis selle komisjoni nimetus, isikute nimesid märkimata. Oleks siiski soovitatav, et kodanikel oleks võimalik jälgida, kes just nimelt on võtnud osa nendele maksu määramisest ja maksumääramisest osavõtjate isikute nimele maksustamiskorraldusse märkimiseks ei tee kehtiv õigus takistusi;

2) Maksustamiskorraldises tuleb ära märkida selle akti saabumise aeg, s.o. otsuste tegemise kuupäev.

3) Tuleb märkida maksustamisalus ja seadus, mille põhjal see alus on määratud. Sellest sõnastusest näeme, et maksustamisalus tuleb määrata korraldises. Kuid sissejuhatavas osas<sup>66)</sup> on mainitud, et maksustamisalus määratakse juba seaduses kindlaks selle alusena, mille põhjal toimub maksumma arvutamine. Kuidas seda asja siis mõista? Asi on nii, et seaduses on kindlaks määratud, mis tuleb võtta maksustamisaluseks. Näiteks tulumaksu juures - aasta tulusumma peale kõiki tulumaksu seaduses lubatud mahaarvamisi. Sellega siis tulumaksu maksustamisaluseks on seaduses määratud teataval viisil arvutatud rahasumma.

See maksustamisalus ei ole seaduses antud kindla asjaoluna, millepärast ka igal konkreetsel maksustamisjuhtumil tuleb see välja arvestada ja tuvastada kindla raha-summana. Igale maksukohuslasele tulumaksu määramisel tuleb määrata TMS alusel temale tulumaksu määramise alus.

See maksustamise alus ei tarvitse olla ühesuurune ka ühesuguse aasta sissetuleku juures, näiteks ühesuuruse aastatulu saajatest on üks poisimees, teine abielus. Ka perekonnaseis ei saa veel otsustajaks, kuna ühesuguse perekonnaga inimestest võib üks elada linnas, teine maal. Ka mõjub maksustamisalusele veel tulusaamise allikas, näiteks palgatulu ja tulu kapitalidest. Põhiärimaksu juures on maksustamisaluseks äri järk. Ka see pole kindla asjaoluna antud maksustamisalus. Kuigi seaduses on toodud eeskirjad äride ja ettevõtete järkudesse jagamise kohta, ei määrata veel need seaduse sätted ära missugusesse järku kuulub konkreetselt maksustatav äri, vaid see tuleb ikke maksumäär ajal temal olemasolevate andmete põhjal määrata kindlaks. Sellega on täiesti õigustatud seaduse väljendus, et maksustamisalus tuleb määrata, vaatamata

veatamata sellele, et üldosas on öeldud, et maksustamisalus määratakse seaduses. Kindel maksustamisalus on antud enamiku aktsiisimaksude juures, näiteks kaal (tubekal), arv (sigarettidel), mõõt (veinidel) jne. Siin ei ole ka tarvis maksustamisaluse kindlaks määramist, kuna see järgneb otse seadusest.

Nii siis, maksustamiskorraldises tuleb määrata maksustamisalus, s.o. maksu määramiseks olevad andmed kohaldada seaduses määratud maksustamisalusele, näiteks tulumaksu juures: üldisest tulusummast maha arvata kõik seaduses lubatud summad, selle juures arvestades maksukohuslase perekonnaseisu, elukohta j.n.e. ning määrata see summa, mille pealt tuleb võtta vastav protsent tulumaksu. Ühtlasi tuleb ära tähendada see seadus, mille alusel on maksustamisaluse määramise protseduur läbi viidud, et maksukohuslasele oleks võimalik jälgida kas maks on talle määratud õiglaselt.

4) seaduses on nähtud ette, et maksustamiskorraldises tuleb ära tähendada maksumäär. Maksumäära all tuleb kaheksandatult mõista maksumummat. Maksumäär on kindlaks määratud seaduses kas kindla summana või protsendina ning selle maksustamiskor-

raldisse märkimisel ei või olla mingisugust tähtsust, küll on aga maksusumma maksustemiskorraldise olulisem osa, sest maksukohuslasel on esmajärgus just tarvis teada palju tal tuleb maksu tasuda ja alles sellest saab ta tuletada kõik teised järeldused, kas maks on õiglaselt määratud j.n.e. Ja tegelikult märgitaksegi maksustemiskorraldise alati maksusumma, kuid peaaegu mitte kunagi maksu-määra.

5) Maksu tasumise aja ja korra all märgitakse maksustemiskorraldise millal isik peab tasuma temale määratud maksu ja kuhu ta peab selle tasuma. Harilikult on maksu tasumine võimaldatud kahele tähtpäeval. Ka maksutasumise kohena võib esineda mitu asutist, mille vahel kodanik valib kuhu ta tasub oma maksu, näiteks Eesti Panga osakond ja mõni teine krediitasutis.

6) Maksu tasumata jätmise tagajärjeks on see, et tasumata maks pärast antud tähtaega loetakse maksuvõlaks, selle pealt hakatakse võtma protsente, tavaliselt 1% kuus, ja tehakse ~~selles~~ korraldused selle summa sundlaekamiseks ASNS<sup>67)</sup> ettenähtud korras, millejuures maksuvõlalt võe-

takse ka veel lisaraha, harilikult 5% maksuvõ-  
la summast, kuid mitte alla ühe krooni. Seega  
maksu tasumata jätmise ainukeseks reaalseks taga-  
järjeks on uued rahalised koormatused.

7) Korraldise peale kaebamise kord. See sea-  
duse väljendus ei ole terminoloogiliselt päris  
õige, kuna vastulause esitamist, mis on ju ainu-  
ke "kaebus", mida saab anda maksustamiskorraldise  
peale, ei nimetata teooris mitte kaebamiseks,  
vaid lihtsalt vaide esitamiseks. Kaebuse tunnuseks  
on see, et see peab olema esitatud mitte selle  
akti autorile, mille vastu vaieldakse, vaid mõne-  
le teisele asutisele. Vaide maksustamis-korraldise  
peale aga esitatakse samale asutisele, kes on tei-  
nud vaieldava maksustamiskorraldise, s.o. akti  
autorile endale. Ka MKS ise ei nimeta tegevust,  
millega vaieldakse maksustamiskorraldise vastu  
<sup>67)</sup>  
kaebamiseks, vaid vastulause esitamiseks.

Selle seaduse sätte ettekirjutusel tuuakse  
maksustamiskorraldisse tavaliselt lühidalt refe-  
reerituna MKS-e sätteid vaiete esitamise kohta.  
Nimelt kellele ja mis tähtpäevaks tuleb esitada  
vaide; et need peavad olema kirjalikud, kandma

avaldaaja allkirja ja kui avaldis on esitatud voliniku poolt, siis peab olema juurde lisatud volikiri. Samuti märgitakse, et vastulausest peab selguma, millise otsuse vastu vaieldakse ja mida avaldaaja oma vaidega just taotleb; et vastulause on tempelmaksuvaba j.n.e.

MKS-s ei ole öeldud, et maksustamiskorraldis tuleb kellegi poolt alla kirjutada, ja maksukohustastele tegelikult välja saadetud maksustamiskorraldised nende tulumaksu määramise kohta tööpooldest ei kanna mingisugust ametlikku allkirja, küll on need varustatud maksuasutise pitsatiga. Nii, et maksukohustasele jääb päriselt teadmatuks, kes on võtnud osa tema maksustamisest, sest maksustamiskorraldise p.l. alla ka neid nimesid tähendatud ei ole. Oleks siiski loomulik ja soovitatav, et selline tähtis haldusakt, nagu on seda maksustamiskorraldis, kannaks ametlikku allkirja (allkirju), nagu see on tavaline igasuguste tähtsusetute dokumentidegi juures. Ka AMS § 78 määrab expressis verbis, et kõik otsused (korraldised) peavad olema alla kirjutatud, ning otsuse juriidiliseks saabumise momendiks loetakse,

otsuse allakirjutamine. Maksustamiskorraldise juriidiliselt valmimise momenti seaduses ei ole tähistatud, ja kuna sellele ei ole nõuetav ka allakirjutamine, siis ei saa siin kohaldada ka AMS-e sätteid. Muide MKS-s on expressis verbis allakirjutamise nõue väljendatud mitmete muude dokumentide kohta, näiteks: kohaliku ülevaatuse protokoll (§50), esitatud vastulause (§66), asjade maksuasutiste korraldusse võtmise protokoll (§130), kuna maksustamisekorraldise kohta seda ei ole, siis tuleb arvata, et seadus tõesti ei nõua selle akti alla kirjutamist.

Järgnevalt vaatleme maksustamiskorraldise revokatiivsuse ehk tagasivõetavuse küsimust, Teatavasti üldpõhimõttelikult on kõik haldusaktid tagasivõetavad seni kuni nad ei ole kasvanud formaalselt seadusjõusse. Materiaalselt evib iga haldusakt õigusjõudu, kui ta on toimetatud seaduses ettenähtud pädevuse piirides, sellekohase protseduuri korras, ning vastab sisult ja vormilt kehtiva õiguse normidele. Kuid mitte iga materiaalselt kehtiv akt ei oma toimivust, s.o. tekitada teatud muudatust kehtivas õiguslikus olus-tikus. Et vastav akt omaks täie kehtivuse, peab

olema tal ka formaalne kehtivus.

Formaalne kehtivus on haldusakti sisu kui on kõrvaldatud kõik takistused, mis keelavad vastavat akti loomast muudatusi kehtivasse õiguslikku olustikku.

Kui maksustamiskorraldis on tehtud pädeva maksuinspektori poolt MKS-s ettenähtud protseduuris ja vormis, siis on see materiaalselt kehtiv. Formaalse kehtivuse omandab ta siis kui see on asjaosalisele teatavaks tehtud.

Tähendab maksustamiskorraldist üldpõhimõttelikult võib maksuasutiste poolt muuta kuni selle asjaosalistele teatavaks tegemiseni. See põhimõte on leidnud väljendamist ka MKS-s § 62, kus on öeldud, et inspektor võib muuta maksustamisotsust (= korraldist) kuni selle kättesaamiseni. Ka AMS § 86 lubab otsuseid, mis pole avalikult teatavaks tehtud ega asjaosalistele teada antud, muuta niihästi akti autori enda kui ka kõrgemate instantside poolt järelevalve korras. Muidugi juhtubel, millal on lubatud maksustuskorraldist muuta, võivad maksuasutised selle ka hoopis tagasi võtta.

Kuid teatav<sup>a</sup>l määral võib maksu<sup>stamis</sup>korraldist

maksuasutiste poolt muuta ka peale selle asjaosalisele isikule kätteandmist (= testamist) ja seadusejõusse astumist. Nimelt MKS-e § 98 alusel võivad maksuasutised kas omal algatusel või asjaosaliste palvel parandada kirjutus- ja arvutusvigu kui ka muid otsuses (=korraldises) leiduvaid ektusi, mis ilmnevad otsuse sisust, ka pärast otsuse kätteandmist ja jõustumist, kuigi maksumäär (= maksusumma) muutuks selle tagajärjel. Selle maksustamiskorraldise muutmise viisi kohta on Rikgikohus seletanud, <sup>68)</sup> et selles korras ei saa parandada seaduse kohaldamise ja tõlgendamise tagajärjel tekkinud vigu. See tähendab, MKS-e § 98 korras on maksustamiskorraldises võimalik parandada ainult puht kantseleilikke vigu, aga mitte tagantjärgi seadusest teisiti arusaamise või tõlgendamise tagajärjel maksustamiskorraldises ette võtta mingeid muudatusi või parandusi.

Muidugi võivad kõik asjaosalised neile antud tähtaja jooksul esineda vaidega maksustamiskorraldise vastu ja paluda asja uuesti ~~ümbere~~otsustada, ning selle vaide alusel on maksuasutised õigustatud ette võtma maksustamiskorraldises muuda-

---

68) Rkh adm.osak.toimik nr.67 II - 1937.a.

tusi, võtta tagasi see korraldis, teha uus jne. vaatamata sellele, et korraldis on kasvanud formaalselt kehtejõusse. Kuid sel teel maksustamiskorraldise muutmine ei kuulu enam maksu tuvastamise menetlusse vaid kodaniku õiguskaitsse menetlusse, ning seega mitte käesoleva töö raamidesse.

### § 18. Tegantjärgi maksustamine.

Kuigi maksu määramiseks peavad olema hangitud andmed kõigi isikute maksukohusluse kohta ja iga üksiku maksukohuslase kohta küllaldaselt määralt, ning terve vastava liigiline maks igaile maksukohuslasele määratakse ühes maksustamiskorraldises, võib siiski juhtuda, et mõnel maksukohuslasel jääb mõni objekt maksustamata, või mõni maksukohuslane jääb üldse maksustamata. Kuna maksustamise põhimõte on, et iga kodanik peab ikkagi kandma need kohustused, mis on tal tõelikult kanda seadusest järgneva maksukohustusvahekorra alusel. Sel põhimõttel on maksuasutistele tehtud kohuseks kaitsta maksukohuslaste huve, ning maksustamiseks andmete hankimisel koguda ka neid andmeid mis on maksukohuslase huvides, ning arvestada neid andmeid maksu määra-

misel, et maksu määramine toimuks tõeliku olukorra kohaselt, aga mitte arvestades ühekülgsede andmetega, mis räägivad ainult fiskuse kasuks. Ka on maksuasutised kohustatud maksukohuslasele meelde tuletama, kui tema poolt on esitamata mõned maksustamisele olulised tõendid, olgugi, et kodanikul oleksid olnud võimalused nende tõendite esitamiseks meeldetuletamata ja ta on jätnud need esitamata, näiteks lohakuse tõttu. Kui seadus nõuab maksustamisel sellist suurt objektiivsust maksukohuslase kasuks, siis poleks õiglane, seda objektiivsust mitte taotella ka riigi huvides. Ja kui maksuasutiste poolt on jäänud mõnesugustel põhjustel mõni maksukohuslane maksustamata, või on talle määratud maksu vähem, kui seda oleks tinginud tema seadusest järgnenud maksukohustusvahekord, siis oleks ebaõiglane riigi huvides, kui see maksukohuslane maksuasutise eksituse tõttu vabaneks üldse seaduse põhjal temal lasuvast kohustusest.

MKS-s on lahendatud ka need juhtumid, kui maksuasutiste poolt on eksikombel jäänud mõnele maksukohuslasele maks määrata, või on määratud vähem kui seaduse alusel oleks tulnud määrata.

MKS-e § 108 alusel võib maksustamisel vahele jäänud või ebaõigelt maksuvabaks loetud maksukohuslasi ja maksuuesemeid asjaolude selgumisel võtta uuesti maksustamisele, kuid see võimalus on siiski piiratud ajaliselt ja nimelt ei ole lubatud ette võtta tagantjärgi maksustamist, kui maksustamise toimetuse alguseks on möödunud aktsiisi ja tollimaksude alal - 3 aastat, muude maksude alal 5 aastat, ajast millal seaduse järgi pidi algama maksustamistoimeetus.

Sel teel võib maksustamise võtta uuesti läbi vaatamisele ainult nendel juhtumitel kui esialgsel maksustamisel on maksuasutistel juba kõik andmed olemas, mille tõttu võetakse ette tagantjärgi maksustamine, kuid need andmed on maksuasutiste poolt mõnesugustel põhjustel jäänud täiel määral kasutamata. Kui aga pärast esialgse maksustamiskorraldise koostamist ja selle jõustumist ilmnevad mõnesugused uued asjaolud, siis ei saa enam kasutada tagantjärgi maksustamist, vaid asi tuleb võtta uuesti läbivaatamisele teistmismenetluse (dogmas ümberotsustusmenetluse) korras.<sup>69)</sup> Teistmismenetlus ei kuulu aga enam tuvastusmenetlusesse, ega seega käsitlemisele käesolevas töös.

---

69) Vt. MKS-e §§ 99- 107

III jagu

Maksustamiskorraldise asjaosalistele isikutele teatavaks tegemine.

§ 19. Õigusnormide kodanikkudele teatavaks tegemisest ja selle tarvidusest üldse.

Senini oleme vaadelnud maksustamiseks vajalik-  
kude andmete kogumist ning nende põhjal maksusta-  
miskorraldise koostamist. Jääb vaadelda veel sel-  
le korraldise asjaosalistele isikutele teatavaks  
tegemine.

Õigusriigis kehtib põhimõte, et ükski õigus-  
norm ei muutu kodanikkudele enne kohustavaks kui  
see on avalikult teatavaks tehtud. Seadus ei  
hake enne kehtima kui see Põhiseaduses ettenäh-  
tud korras publitseeritud. Sama on kehtiv ka kõi-  
gi teiste seadusele kehtejõult alluvate aktide  
suhtes. Ka määrused tulevad üllata, kuna korral-  
dised kui üksikaktid, mis korraldavad õigussuh-  
teid nimeliselt mainitud isikutega, tulevad tea-  
tavaks teha ainult nendele isikutele, kellega on  
korraldatud õigussuhteid.

Kuna maksustamiskorraldise asjaosalistele  
isikutele teatavaks tegemine evib suurt tähtsust,  
nimelt alles selle läbi saab see haldusakt täie-  
liku<sup>6</sup> kehtejõu, siis peab seggi toiming olema  
70) Vt. E. V. Põhiseaduse § 100

seaduses täpsalt määritletud. Aigul olid need  
91)  
sätted MKS-s, kuid AMS-e kehtestamisega kustutati  
need normid MKS-st ja pandi kehtima üldine kord  
92)  
sel alal nagu see oli kindlaks määratud AMS.

Kuigi üldpõhimõttelikult on nõue, et haldus-  
akti täieliku kehtejõu eelduseks on selle akti  
asjaosalistele isikutele teatavaks tegemine, on  
sellest põhimõttest siiski ka erandeid. Nimelt  
esineb olukordi, kus ainult presumeeritakse, et  
haldusakt on asjaosalistele isikutele teatavaks  
saanud, ning selle eelduse alusel haldusakt  
saab täieliku kehtejõu. Ka need juhud, millal tu-  
leb vaid presumeerida haldusakti asjaosalistele  
isikutele teadasaamist ja milline protseduur tu-  
leb selleks läbi viia, on seaduses kindlaks mää-  
ratud. Tuleb siiski arvata, et kehtivas õiguses  
on see eeldamine presumptio juris, s.o. isikul  
on õigus vastupidist tõestada, see tähendab tões-  
tada seda, et ta ei ole maksustamiskorraldist  
kätte saanud. Nimelt on maksuinspektoril õigus  
ennistada maksukohuslasele vastulause esitamise  
tähtaega muude põhjuste hulgas ka sel põhjusel,  
et isikule ei ole maksustamis<sup>korraldist</sup> kätte antud

91) MKS-e §§ 150-158

92) RT 1936, 27, 171. Vt AMS §§ 30-43

vaid seaduses kindlaks määratud protseduuri läbiviimise järele on maksustamiskorraldis loetud isikule kätteantuks.<sup>93)</sup> Tuleb siiski tähendada, et asjaosalisel ei ole õigust nõuda tähtaja ennistamist, vaid ta võib seda ainult paluda ja maksuinspektor otsustab suvaliselt kas ta ennistab tähtaja või mitte.<sup>94)</sup>

§ 20. Maksuasutiste, korraldiste, otsuste, nõuete ja muude kirjade isikutele kättetoimetamise kord kehtivas õiguses.

AMS-e § 80 ettekirjutusel tulevad kõik ametiasutiste poolt tehtud otsused (= korraldised) asjaosalistele kätte toimetada kirjalikult. Sellest järeldub, et maksustamiskorraldisest tuleb duplikaat asjaosalistele isikutele kätte toimetada.

Kõigi maksuasutiste otsuste (=korraldiste) nõuete ja muude kirjade adressaatidele kätte toimetamiseks on kehtima pandud järgmine kord:<sup>95)</sup>

Maksuasutised võivad oma kirju (kirjade all on käesolevas mõeldud igasuguseid maksuasutiste poolt asjaosalistele saadetud akte, dokumente jne.) adressaatidele kätte toimetada:

- 1) oma teenijate kaudu, 2) posti kaudu, ning

<sup>93)</sup> MKS-e § 160 p.3 (RT 1936, 27, 171)

<sup>94)</sup> MKS § 159

<sup>95)</sup> RT 1936, 27, 171: AMS 35-43

Vabariigi Valitsuse määrusega võidakse mõne liigi kirjade kättetoimetamine panna ka politsei peale.

Posti kaudu toimetatakse kiri kätte elitoodud juhendite kohaselt ainult siis kui maksetasutiste poolt on kirjale märgitud selline korraldus. Selle korralduse puudumisel toimetatakse postiametkonna poolt kirjad isikutele kätte harilikus korras.

Kiri toimetatakse adressaadile kätte tema elukohas, ettevõttes, töökohas, kirjasaatvas asutises kui adressaat peaks sinna ilmuma ja üldse igalpool kus see osutub võimalikuks. Üldpõhimõttena antakse kiri kätte sellele isikule kellele ta on adresseeritud, või selle isiku poolt volitatule, kuid erandina on siiski kirja võimalik anda ka teistele isikutele.

Kõrvaliste isikute kätte antakse ametlik kiri alljärgnevatel juhtumitel:

a) kui kirjakättetoimetaja ei leia adressaati tema elu-, töökohas ega ettevõttes, siis võib ta kirja anda adressaadi sealolevale täiskasvanule kodukondsele, tööandjale, töökoja juhatajale või adressaadi ettevõtte

valitsejale, kui viimased nõustuvad kirja vastuvõtmisega;

b) kui kättetoimetaja ei leia ühtki eelmises lõikes nimetatud isikutest, siis võib ta anda kirja samas elutsevale majavalitsejale või majahoidjale, kui/ viimased nõustuvad kirja vastuvõtmisega.

Nii et kirjaandmine edasitoimetamiseks mõnele korterineabrile ega ka teistele, kes eespool loetlemata, ei ole seadusepärane.

Sellejuures on ametasutistel õigus märkida kirjale isikuid, kellele mõnesugustel põhjustel ei või anda kirja edasiandmiseks, olgugi, et nad kuuluvad nende isikute hulka, kellele eespool toodud sätete kohaselt võiks anda kirja edasitoimetamiseks.

Seltsidele, ühingutele ja asutistele adresseeritud kirjade kätteandmist toimetatakse nende juhatuse või kontori ruumes seltsi, ühingu või asutise sealviibivale teenijale või esindajale.

Kui neid isikuid ega seal ei leidu, siis võib kirja anda ruumide omanikule, majavalit-

sejale või majanoidjale, kui need nõustuvad kirja vastu võtma.

Seltsile, ühingule või asutisele adresseeritud kirju võib anda kätte ka seltsi, ühingu või asutise esimehele või juhatuse liikmele samade eeskirjade järgi, mis on maksvad isikutele endile adresseeritud kirjade kätteenamiseks s.o. elukohas, töökojas j.n.e. ning üldse, kus see osutub võimalikuks.

Kirja kätteenmise kohta isikule endale või seaduses lubatud kõrvalistele isikutele võetakse nendelt isikutelt allkiri, äramärkides ka kirja kätteenmise kuupäeva. Samuti kirjutab sellele alla kirjakettenandja. Kui aga mõni nendest isikust keeldub alla kirjutamast, märgib kätteenandja selle asjaolu kätteenmislehel.

Kui aga kirja pole võimalik adressaadile kätte toimetada mõnel eespool mainitud viisil, siis jäetakse kiri postile, kui ta kätteenmist toimetab post, teistel juhtudel aga kätteenmistavasse asutisse, kuna adressaadile kuulutatakse sellest teate jätmisega asu- või elukohta,

ettevõttesse või töökohta ja võimaluse järgi ka naabritele suuliselt teatamise teel või mõnel muul kohasel viisil.

Sellest momendist kui kiri jäetakse postile või kättetoimetavasse asutisse ja sellest teatatakse eespool toodud korras, loetakse kiri adressaadile kätteleantuks, s.o. presumeeritakse, et isik on kirja kätte saanud.

Siiski on ka kirju, mida ei ole lubatud anda kõrveliste isikute kätte edesitoimetamiseks eespool toodud korras, vaid need tulevad kätte anda adressaadile endale. Kiri antakse kätte ainult adressaadile endale või tema poolt volitatud isikule järgmistel juhtudel: 1) kui seda nõuavad seaduse või määruse eeskirjad; 2) kui ametasutis seda ette kirjutab erilistel põhjustel.

Kuid võib ju ka juhtuda, et kirjakättetoimetaja ei leia isikut ega tema volinikku, kes on ainuõigustatud temalt kirja vastu võtma. Kui kirja kättetoimetaja ei leia adressaati või tema volinikku nende elukohas, ettevõttes või töökohas või ka seltside, ühingute ja asutiste ruumides, siis jätab ta sinna

ruumi või kinnitab sissekäigule teadaande selle kohta, mis päeval ja tunnil ta tuleb sinna tagasi kirja kätte andma, kui keegi isikutest kes oleksid võinud vastu võtta kirja, millel pole nõuet, et seda võib kätte anda ainult adresseadile, ei kohustu seda teadet edasi andma suuliselt. Kui osutub võimatuks kirja kätteandmine ka teistkordsel ilmumisel, siis jäetakse kiri vastavalt kas postile või kättetoimetavasse asutisse ~~tagasi~~ ühes adresseadile teatejätmisega ja kiri loetakse isikule kätte antuks.

Kui kirja pole läinud korda isikule <sup>endale</sup> või teistele vastuvõtmiseks õigustatutele isikutele kätte anda, vaid see tuleb ainult lugeda kätte antuks, siis kirja kättetoimetaja kirjutab kätteandmise lehele millised korraldused on tehtud kirja kätteandmiseks ja kinnitab selle oma allkirjaga.

Kätteandmiselened niinästi kirja vastuvõtmise allkirjadega, kui ka need, mille järgi pole läinud korda kirja kätte anda, tehtud korralduste äramärkimisega, saadetakse tagasi sellele asutisele, kes saatnud kirja adresseadile kätte toimetamiseks.

Kirja adressaadile on tähtis kirja kättesaamise aeg, kuna sellest ajast, kui seaduses ei ole ette nähtud erilist tähtaega, loetakse kirja peale vastulause andmise tähtaja algus.

Nende kirjade suhtes, mis on kätte toimetatud eespool tähendatud korras, ei tekita see kätteandmise momendi kindlaks määramine mingit raskust, kuna kätteandmisel märgitakse ära kätteandmise kuupäev. Teisiti on aga nende kirjadega, mis saadetakse isikutele kätte posti teel harilikus korras. Siin jääb ametistele teadmatuks millal adressaat kirja tegelikult saab kätte. Tegelikult ongi ju nii, et mõned adressaadid saavad kirjad ennem kätte, kui teised. Et siingi ühtlustada adressaatide kirja kättesaamise aega, on seaduses kehtima pandud vastavad sätted, mille järgi presumeeritakse kirja adressaadile kättejõudmist teatava aja jooksul.

Nii posti kaudu harilikus korras lihtsaadetisena või väljastusteateta tähtsaadetisena saadetud kirjad loetakse adressaadile kättesaamiseks viie päeva möödumisel kohtades, kus

posti kojukande talitus olemas, ja mujal kümne päeva möödumisel, arvates kirja postile andmise päevast, väljaarvatud saadetised, millede kätteandmise aeg postiasutises eraldi selgitati.

Nii siis, kui saadud kirja peale on vastulause andmise tähtajaks testud aja möödumine kirja seamise ajast, siis see tähtaeg hakkab kulgema vastavalt kas viie või kümne päeva möödudes kirja postile andmise, s.o. lähtekoha postitempli kuupäevast arvates.

Maksustamiskorraldise asjaosalisele isikule teatavaks tegemise, s.o. kätteandmisega lõpeb ka MKS-s ette nähtud maksu tuvastusmenetlus.