



F<sup>o</sup> KARL UNGER  
TARTU

E. V.

TARTU ÜLIKOOLI

ÕIGUSTEADUSKONN

28 okt. 38.

N<sup>o</sup> 247  
TARTU

MAKSU KINDLAKSMÄÄRAMINE  
(TUVASTAMINE) MAKSUSTAMISKORRAL-  
DUSE SEADUSE (MKS) JÄRGI.

Auhinnatöö  
370 402

"Õiglaselt määratud maks".

II

MAKSU KINDLAKSMÄÄRAMINE  
(TUVASTAMINE) MAKSUSTAMISKORRAL-  
DUSE SEADUSE (MKS) JÄRGI.

1. deto. 1938.a. teise au-  
hinna nääriliseks tunnustatud.  
Autor: Arnold Peets, stud. jnr.

K. Soomaa  
Sekretäriks

A.A.  
7010

TARTU, 1938.



1342.  
D/371239

## S I S U K O R D .

Sisukord .....	4
Lühendeid ja sümboleid .....	6
Sissejuhatus .....	7
§1. Maksustamise õiguslikke aluseid ja mak- sundusõiguse põhimõisteid .....	7
1.peatükk. Maksustamismenetlus .....	30
§2. Maksustamismenetluse mõiste .....	30
§3. Maksustamismenetluse liigitus .....	34
2.peatükk. Selgitusmenetlus .....	40
§4. Selgitusmenetlusest üldiselt ja sellega seotud maksunduskohustusist .....	40
§5. Teated maksukohuslasilt .....	44
§6. Teated ametiasutistelt .....	52
§7. Teated kolmandailt isikuilt ja asutis- telt .....	53
§8. Paiklik ülevaatus .....	64
§9. Äriraamatud .....	71

§10. Oskurite arvamused .....	79
3.peatükk. Otsustusmenetlus .....	87
§11. Maksu määramine küllaldaste andmete olemasolul .....	87
§12. Maksu määramine õiglase hindamise teel .....	100
Osundatud teosed .....	123

L Ü H E N D E I D J A S Ü M B O L E I D .

- AMS - Administratiivmenetluse seadus.  
AO - Saksa Reichsabgabenordnung.  
JSK - Majandusministeeriumi juriskonsuldi arvamusalaldus.  
k - kaotatud.  
komm. - kommentaar.  
m - muudetud.  
MKS - Maksustamiskorralduse seadus.  
MPK - Maksupeakomitee otsus.  
MVD - Maksudevalitsuse direktori ringkiri.  
PS - Eesti Vabariigi Põhiseadus.  
RAO - Riigikohtu Administratiivosakonna otsus.  
RT - Riigi Teataja.  
t. - täiendatud.  
TKS - Tsiviilkohtupidamise seadus.  
TMS - Tulumaksu seadus.  
ToS - Tolliseadus.  
ÄMS - Riigi ärimaksu seadus.  
ÄRKS - Äriettevõtete raamatupidamise keelu seadus.

Viidete juures kasutatud raamatute tiitlite lühendid on esitatud lk. 123 osundatud teoste loendis.

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

§1. Maksustamise õiguslike aluseid ja maksundusõiguse põhimõisteid.

Maksustamisküsimused moodustavad tänapäeva riiklikus ja ühiskondlikus elus teravama, hellema, akuutsema ja põhilisema probleemistiku. Nendega tuleb tegeleda riigivalitsustel, fiskusel ja ka väga mitmesugustel ühiskondlikel kutsealadel töötavail kodanikel. Nende õige ja taibukas lahendamine ei tule üksinda kasuks maksumaksvale kodanikule, vaid ka eduliseks arenguks, sisemiseks tugevuseks ja majanduslikuks hüvanguks riigile endale.

Moodne korporatiivne ühik, eeskätt riik ja kogukond, peab enese säilitamiseks ja oma poliitilise elu edendamiseks loomusunniliselt täitma teatavaid paratamatuid ülesandeid.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 15.

Nende ülesannete täitmiseks vajab riik tulunduslike vahendeid, rahalisi sissetulekuid. Niisuguste tulundusvahendite saamiseks võtab tänapäeva õiguslik riik oma kodanikelt maksu. Riik nõuab endale eramajapidamisühikuilt nende valdamisel olevaid varandus- ja tuluosi võimu alusel tasumise eelduseta.<sup>2</sup> Ülekantavad tulu- või varandusosad on fikseeritavad rahas, milles toimubki faktiliselt ülekandmine meie ajal.<sup>3</sup>

Kuna eramajapidamisühikuilt nende valdamisel olevaid tulu- ja varandusosi nõuab riik endale, nagu märkisime, t a s u m i s e e e l d u s e t a , siis on arusaadav, miks maksustamisküsimused on teravad ja delikaatsed küsimused ning miks nad nõuavad riigilt ja kogukondlikelt omahaldusühikuilt ettevaatlikku ja taibukat teotsemist. See on vajaline selleks, et riik ja omavalitsused ei t u n - g i k s l i i a l t s ü g a v a l t j a h ä i r i - v a l t k o d a n i k e e l u a v a l d u s i s s e j a m a j a n d u s l i k e s s e e l u v ö i m a l u - s i s s e n i n g e i h a l v a k s e r a m a j a p i -

<sup>2</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 14.

<sup>3</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 14.

d a m i s ü h i k u t e a i n e l i s t s e i s u k o r -  
d a j a t e g u t s e m i s i n d u .<sup>4</sup>

Kuid mitte üksinda seda. Maksundusõiguse normistiku ebatäppis ja ebaühtlane rakendamine võib isegi halvata k o g u r a h v a m a j a n d u s l i k k u h e a o l u .<sup>5</sup> Sel juhul, kui riik võtab vastutasuta ära kodanikelt nende töö ja vaevaga kogutud tuludest ja varalistest sissetulekuist "lõviosa", leitakse, et mis kasu on sellest rühmami- sest ja püüdlikkusest, jäädakse loiuks, kahaneb töö pro- duktiivsus ja nii võibki alata rahva üldine vaesestumine, mis arusaadavalt ei ole kasulik ka riigile tema tuleviku seisukohalt.

Sääraseid nähteid, kus riik oma maksupoliitikaga lõikab üsna valusalt kodanike eluavaldusisse ja maksustab neid kõrgelt, tuleb ette küllalt veel tänapäevagi riikli- kus ühiskonnas. Meenutagem siinkohal näiteks mõningaid autoritaarseid-totalitaarseid riike, kus mõned kodaniku- kihid on võrdlemisi suurte maksudega koormatud.

Seepärast on ülimalt nõuetav ning riigi ja rahva hüveolu seisukohalt möödapääsematult tarvilik, et maksus-

4 Vrd. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 36.

5 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 7.

tamine viidaks läbi õigusnormide alusel  
egaalsuse ja maksustamisühtlu-  
se printsiibi järgi.<sup>6</sup> Maksustamise ühtlu-  
se all mõistame säärast maksustamist, kus maksuolmastik  
haarab kõik võrdsed juhud ja kus kõik võrdsed juhud järel-  
davad võrdse maksukoormuse.<sup>7</sup>

On täiesti loogiline ja loomulik, et maksustamiskü-  
simusis ütleb kõigepealt oma domineeriva ja normeeriva  
sõna iga riigi põhiseadus. Meie kehtiv PS väljendab sel-  
gesõnaliselt ja resoluutselt, et "ühtki avalikku maksu  
ega koormatist ei või kellelegi peale panna muidu kui sea-  
duse alusel".<sup>8</sup> Ning teisal ütleb PS: "Neil (s.o. kohalikel  
omavalitsustel) on õigus seaduse alusel oma ülesannete  
täitmiseks võtta makse ning peale panna koormatise".<sup>9</sup>

Nii, nagu näeme, võidakse meil kodanikele makse  
peale panna üksnes ja ainult seaduse alusel.  
Kuna seaduste vastuvõtmine kuulub meil kahekojalise rahva-

<sup>6</sup> „Egaalsuse printsiip, s.o. ühesuguseis tingimusi ja  
ühes ning samas olustikus asuvate kodanikkude ühtlase käit-  
lemise nõue eeldab, et enne, kui ses olustikus asutakse  
üksikjuhtusid lahendama üksikaktidega, see olustik oleks  
juba ühtlaselt sätitud vastavate üldaktidega“, Kliimann,  
Haldusprotsess, lk. 62.

<sup>7</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 48.

<sup>8</sup> Vt. PS §29.

<sup>9</sup> Vt. PS §124.



13  
järglasena.

Maksuseaduste ligemale vaatlusele ja analüüsimisale me ei asu, kuna see ei ole käesoleva töö ülesanne. Samuti ei puuduta me üksikasjalikult maksuseadusandluse tehnikat. Märgime vaid, et maksuseaduste juures tuleb meil vahet teha üld- ja erimaksuseaduste vahel. Esimeses leiavad käsitlemist kas täielikult või osaliselt materjaalsest maksundusõigusest üldised küsimused maksukohustuse iseloomust, selle tekkimise tingimustest ja ajast, maksukohustuse muundumise küsimused, maksu tasumise ja maksukohustuse muul viisil lõppemise küsimused, maksu tasumise kergendamise küsimused, maksu võlastumise ja maksuvõla kindlustamise küsimused, maksunõude aegumise küsimused, maksukohuslase teovõime ja esinduse küsimused, vastutuse küsimused.

Formaalse maksundusõiguse alal leiavad käsitlemist maksuasutiste ja maksukaebasutiste korraldus ja nende asutiste allumis- ning taanduskorrad, ammendusmenetluse üldised alused, tuvastus-, vaide-, kaebe- ja ümberotsustamismenetlused, trahvimenetlused, maksuvõlgade sissenõud-

13 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 15.

mise kord, administratiivaktide vormi, toimuvuse ja kehte<sup>14</sup>  
küsimused.

Kõik ühte maksu korraldavad normid, mis on ühenda-  
tud üksikusse maksuseadusse, nimetatakse erimaksuseadu-<sup>15</sup>  
seks.

Eestis on üldiseks maksuseaduseks M a k s u s t a -  
m i s k o r r a l d u s e s e a d u s (MKS), mis võeti  
Riigikogu poolt vastu 18. detsembril 1931.a. ja mis hak-  
kas kehtima 1.veebruaril 1932.a. MKS on vahepeal mitmel<sup>16</sup>  
korral muudetud ja täiendatud.

MKS ulatus piirdub peamiselt ainult formaalsete  
maksundusõiguslike normidega, kuid püüab seejuures<sup>17</sup>  
neid lahendada kogu ulatuses.

Käesolevas töös tuleb üksikasjalikult vaatlusele  
MKS ette nähtud maksude määramise kord ja selle menetlu-  
sega seoses olevad küsimused.

14 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 73.; vrd. Saksa Reichs-  
abgabenordnung.

15 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 73.jj.

16 Vt. Maksuseadused I; RT nr.1 - 1932 - 1; RT nr.91 -  
1932 - 698; m. §8,20,21,23; RT nr.55 - 1934 - 477;m. §57,  
~~120~~ 120,143,144; RT nr.27 - 1936 - 171;m. §150,151,160  
k. §152-158;RT nr.92 - 1936 - 726;m. §10,12,13,19,67,98,  
117,119,132,147; t. §17,90,97,121,122,123,162;m. §§4,18,32,  
33,37,57,65,72,81,102,131,134,137-143.

17 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 75.

Maksuseaduste juures tuleks nentida veel seda, et kehtivuse ja kehtejõu astenduse suhtes maksab ka maksundus-õiguses õiguseallikate suhtes üldtuntud põhimõte, mille järgi *lex generalis posterior non derogat legi speciali*<sup>18</sup> priori. Selle põhjal võime järeldada, et kõigepealt tuleb rakendamisele eriseadus ja siis alles üldseadus ning et muutmise puhul hilisema üldseaduse säte ei kõrvalda eriseaduse vastava sätte kehtivust ning, ümberpöörduvalt, eriseaduse hilisem muudatus kõrvaldab selle seaduse suhtes üldseaduse vastava sätte kehtivuse, kui viimane ei lase<sup>19</sup> end kohaldada täiendavalt eespool-kirjeldatud tingimustel.

Sama põhimõte leiab kinnitust ka MKS §162-s, kus üteldakse, et käesolev seadus maksab riigi heaks võetavate maksude ja lõivude suhtes niivõrd, kui võrd üksikud maksu- ja lõivuseadused ei tee sellest erandeid.

Olles vaadanud maksustamise õiguslikke aluseid ja rõhutanud veelkordselt, et ühtki avalikku maksu ega kooramatist ei saa riik ega omavalitsus kodanikele peale panna seadusteta ega mingi vägivallaakti alusel, tutvume veel

<sup>18</sup> Vt. Bühler, Lehrbuch, lk.31.

<sup>19</sup> Vt. Põhiprobleeme, lk. 83; vrd. Kliimann, Haldusprotsess lk.40.jj, eriti vaata õiguseallikate skemaatilist järjes-  
tust, lk.40.

töö sissejuhatavas osas mõningate maksundusõiguse põhi-  
mõistetega, milledega meil allpool teemas ülesseatud kü-  
simuste lahendamisel tegemist tuleb teha.

Peatume kõigepealt maksu, maksutulude, maksukohus-  
tuse jne. mõistete juures, mida me eespool ka juba mõne-  
võrra riivanud oleme. M a k s u t u l u d e k s nimeta-  
takse tulusid, mis on hangitavad eraomanduslikkude varan-  
dus- või tuluosade rahalise ekvivalendi riiklikule omami-  
sele õiguspärase tasuta ülekandmise teel. Sel teel üle-  
kantavaid summasid nimetataksegi m a k s u k s .<sup>20</sup><sup>21</sup>

Nii siis maks on rahaline summa, mis kantakse üle  
eramajanduslikkudelt varandus- või tuluosadelt riiklikule  
või kogukondlikule omamisele seaduse alusel ja vastutasu  
eelduseta. Need ülekanded võivad älla kahesugused, s.o.  
kas ü k s i k u d konkreetset ülekanded või t e r v e  
l i i k ülekandeid, mis on kohustuslikud ühtlaste tingi-  
vate asjaolude tõttu ja mis on kestva iseloomuga.<sup>22</sup>

Selline maksu mõiste esineb ka maksundusõiguslikus  
kirjanduses, kus maksuks nimetatakse riigi või omavalit-

20 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.15.

21 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.15.

22 Vrd.Vaabel, Põhiprobleeme, lk.15.

suste poolt seaduse alusel ja tulude saavutamise sihil nõutavaid ühekordseid või kestvaid rahalisi toimusid, mis ei põhine vastutasu eeldusel ja mille kohustuslikkuse tingimuseks on seaduses abstraktselt määratud asjaolude konkreetne esiletulek majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis.<sup>23</sup>

Üldjoontes samasuguselt defineeritakse maksu ka Saksa Reichsabgabenordnungis (13.dets.1919), kus arvatakse maksu alla ka tollimaksud, eraldatakse aga lõivud.<sup>24</sup>

Kas lõivud kuuluvad tavalise maksu mõiste alla või mitte, selle üle lähevad maksundusõiguse teoreetikute arvamused ja vaated lahku. AO ja enamik Saksa maksundusõiguse teoreetikuid ei loe lõivusid tavalise maksu alla kuuluvaks, vaid mõistavad lõivude all rahalist vastutasu kodanikule kasuks tulnud valitsusasutiste teenete

<sup>23</sup> Vt. Becker, AO, lk.6; Konrad, Handbuch, lk.409; Bühler, Lehrbuch, lk.1.

<sup>24</sup> AO-s defineeritakse maksu, kui "einmalige oder laufende Geldleistungen die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen, und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten)", Schranil, Steueranspruch, lk.2; Hensel, Steuerrecht, lk.1.

eest, seevastu Eesti maksundusõiguse tuntuim teoreetik, finantsõiguse prof.dr.jur. J. V a a b e l loeb lõivud kuuluvaks tavalise maksu mõiste alla, leides vaid, et viimased moodustavad maksu eriliigi maksukohustust tingivate asjaolude avaldussfääri iseloomu alusel.<sup>26</sup>

Välja tuleb aga selle maksu mõiste alt arvata n.n. tasumaksud, mis pole midagi muud kui tavaline tulunduskäibes esinev vastutasu.<sup>27</sup>

Maksude liigituse ja iseloomu juurde, vastavalt nende erialustele ja maksuolmastiku eriilmele, tuleme me allpool veel tagasi, enne aga selgitame veel mõningaid teisi tähtsamaid maksundusõiguse põhimõisteid.

Maksu määrangu juures me konstateerisime, et maksukohustuse tekkimise tingimuseks on seaduses abstraktselt määratud asjaolude konkreetne esiletulek majanduslikes või ühiskondlikes avaldusis. Neid seadusnormis abstraktselt püstitatud ja üksikasjalikult määritletud asjaolusid nimetataksegi m a k s u o l m a s t i k e k s , millise mõistega me juba kokku puutunud oleme.<sup>28</sup>

<sup>25</sup> Vt. Becker, AO, lk.8 j.; Bühler, Lehrbuch, lk.2j.

<sup>26</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.18.

<sup>27</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.19.

<sup>28</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.47; Hensel, Steuerrecht, (järg lk.18)

Määrates maksuolmastiku, peab seadus määrama ühtlasi ka need erandid, millal ei teki maksukohustust, olgugi et tuleb esile maksuolmastik. Need on m a t e r j a a l -  
s e d e r a n d i d .<sup>29</sup> Peale nende materjaalsete erandite tulevad maksuolmastiku juures ette juhtumid, mis jäävad maksuolmastiku redaktsioonist haaramata, olgugi et need sisult võrduvad nende juhtumitega, mis on kaetud maksu-  
olmastikuga. Need on m a k s u p õ i k e d .<sup>30</sup> Nende vältimiseks püstitatakse kõrvalolmastikke ja uuemates seadusandlustes isegi üldiseid klausleid, nagu see esineb näi-  
teks Saksa AO-s.<sup>31</sup>

Maksukohustuse suhtes, milleks peavad looma õigusli-  
ütleb selle kohta:"Jede geordnete Besteuerung beruht auf

dem staatswirtschaftlichen Grundsatz: Die Steuerauflage soll an bestimmte Tatsachen oder Lebensvorgänge anknüpfen, die für steuerwürdig zu erachten sind. Dieser Grundsatz allein vermag eine Grundlage der Besteuerung im Rechtsinne nicht abzugeben; er wird in jedem rechtsstaatlich geordneten Gemeinwesen durch den fundamentalen Rechtsgrundsatz ergänzt. Ein steuerlichen Eingriff darf nur auf Grund eines Gesetzes erfolgen. Die Zusammenfassung des staatswirtschaftlichen und des rechtsstaatlichen Grundsatzes ergibt: der Gesetzgeber hat darüber zu befinden, welche Lebenstaatbestände er für steuerwürdig erachtet, und hat seinen Besteuerungswillen durch Normsetzung zum Ausdruck zu bringen." Hensel, Steuerrecht, lk.45.

29 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.47.

30 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.49; Bühler, Lehrbuch, lk.113jj

31 Vrd. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.49.

ku aluse maksuseadused, on tegemist kahe normiadressaadiga, kelledest esimene on õigustatud nõudma rahalise ülekande teostamist, kuna teine, s.o. kohustusadressat on kohustatud teostama seda rahalist ülekannet, mis seadus on määranud kohustusvahekorra materjaalseks sisuks.

Õigustusadressaati, kelleks osutub riik ja koguvõi huvikondlik omavalitsus, nimetatakse maksunõudjaks, kohustusadressaati aga maksukohuslaseks. Nii siis maksukohuslane on see, kes on kohustatud täitma maksusumma ülekande ja kellelt toimub maksu sundsissenõudmine juhtumil, kui kohustust ei täideta vabatahtlikult. <sup>32</sup> Maksusumma on aga ülekandmiseks määratud kohustuslik rahasumma.

Maksusumma määramine võib toimuda sel teel, et seadus määrab otseselt mingi summa, mille ülekandmise ta teeb

<sup>32</sup> "Schuldverhältnis ist eine reichliche Beziehung zwischen zwei Personen, der zufolge der eine Teil (Gläubiger) befugt ist, vom anderen Teil (Schuldner) eine Leistung zu verlangen. In diese Rechtsfigur lässt sich auch die steuerrechtliche Grundbeziehung mühelos einordnen. Sie besteht in dem Recht des Staates, von einer Person eben jene Leistung zu verlangen, die wir als "Steuer" bezeichnen." Hensel, Steuerrecht, lk.56.

<sup>33</sup> Vt. Hensel, Steuerrecht, lk.48

kohustuslikuks maksuolmastiku esiletuleku puhul. Paljudel juhtudel on maksusumma tuletamine aga korraldatud seaduses palju keerukamalt. Seaduses määratakse kõigepealt alus, mille põhjal toimub maksusumma arvutamine. See on maksustamise alus. Sageli jaotavad seadused maksustamisaluse üksikutesse osadesse, näiteks tulumaksu puhul. Neid maksustamisaluse osi nimetatakse maksuühikuteks. Esineb veel mõiste maksusumäär. See on kas kindel summa, mille ülekandmine on seadusega kohustuseks tehtud või jälle mingi protsentarv. Maksusumma saame neil juhtumel korrutades maksustamisalust või maksuühikut vastava määraga ning viimasel juhtumil arvates kokku vastavad tulemused.

Nüüd tuleme tagasi veel maksude liigituse juurde, mida vaatame siiski lühidalt ja ainult selles ulatuses, kui seda meil tarvis on käesoleva töö seisukohalt. Maksuolmastiku järgi makse vaadates, näeme, et iga maks evib eriilmelise olmastiku, mis määrab ka

34 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.51

35 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.52.

36 Muuseas märgitagu siinkohal, et MKS §62 esinev sõna "maksumäär" on ilmne terminoloogiline komistus, sest siin tuleb mõista seda „maksusummana“.

37 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.52.

maksu iseloomu. Kõigepealt tehakse siin vahet p e r i -  
o o d i l i s t e ja ü h e k o r d s e t e maksude va-  
hel, mille eraldamise aluseks on maksuolmastiku ajaline  
moment ehk ajavälde. P e r i o o d i l i s t e k s maksu-  
deks nimetatakse niisuguseid makse, mille maksuolmastikud  
on k e s t v a või p e r i o o d i l i s e i l m e g a,  
kuna ü h e k o r d s e d maksud on niisugused maksud,  
mille olmastikud on oma laadilt üksiknähtused ning ei vaja  
oma individualiseerimiseks enam pidemõisteid, nagu on se-  
da perioodiliste maksude puhul ajavälde.  
38

Maksuolmastikkude ühisjoonte alusel (üksikud maksu-  
olmastikud oma eriilmele vaatamata, evivad siiski ka mõnin-  
gaid ühiseid jooni, mis võimaldab maksuolmastikku kasuta-  
da maksude õigusliku klassifikatsiooni alusena) eristatak-  
se mitmeid maksude gruppe, millede juures olmastiku määra-  
misel omavad tähendust vajalikkude pidemõistetena, kas  
isik ja valdusmomendid, mitmesuguse õigusliku liiklemise  
üksiknähtused või jälle seaduses määratud asjade ja ainete  
valmistamine või nende ainete käibesse laskmine.

Vastavalt neile vajalikkudele pidemõistetele liigi-  
38 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.48.

tatakse maksud v a l d u s - , l i i k l e m i s - ja  
a k t s i i s i m a k s u d e k s , kuna iseseisva grupi  
kujundavad t o l l i m a k s u d , millede olmastikeks  
on seaduses määratud asjade ja ainete üle tollipiiri sis-  
39  
se- või väljavedu. See liigitelu pole täiesti purgiv,  
sest esineb ka segaiseloomu kandvaid makse.

Maksu tasumise kohustuse tekkimise ilme kohaselt  
40  
jagunevad maksud meil kolme gruppi .

Esimese grupi moodustavad maksud, kus maksu tasumise  
kohustuse tekkimine nõuab tingimusteta maksukorraldust.  
Siia gruppi kuuluvad näiteks tulumaks, puhaskasumaks, pä-  
41  
randusmaks j.t. Need on m ä ä r a t a v a d m a k s u d .

Teise grupi moodustavad maksud, millede puhul maksu  
tasumise kohustus tekib üldreeglina maksukohustuse esile-  
tulekuga, kuid maksustamiskorraldis järgneb järelvalve  
korras juhtumil, kui maks on ebaõigelt arvutatud või tasu-  
tud või maksukohustus üldse vaieldav. Siia gruppi kuulu-  
vad näiteks kapitali- ja kasuprotsendimaksud, kinnistus-  
maks, tempelmaks jne. Neid nimetatakse t i n g i m i s i

39 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.50jj; Hensel, Steuerrecht,  
lk.59 jj.

40 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.126.

41 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.126j.

m ä ä r a t a v a t e k s m a k s u d e k s . <sup>42</sup>

Viimase grupi moodustavad maksud, kus maksu tasumise kohustus tekib maksukohustuse tekkimisega ja maksustamiskorraldis ei tule esile isegi järelvalve korras. Siia gruppi kuuluvad aktsiisimaksud. Neid nimetatakse m i t -  
43  
t e m ä ä r a t a v a t e k s m a k s u d e k s .

Eeltooduga olemegi määritletud tähtsamad maksundusõiguse m a t e r j a a l s e s n o r m i s t i k u s esinevad mõisted ja nüüd asume tutvuma f o r m a a l s e t e n o r m i d e g a , millede hulka kuuluvad ka m a k - s u s t a m i s m e n e t l u s t s ä t t i v a d n o r - mid, mis on väljendust leidnud meie MKS-is ja mida me juba üksikasjalisemalt analüüseerimisele võtame järgnevates peatükkides. Enne uue peatüki juurde asumist osutub aga tarvilikuks lahendada veel küsimus materjaalõiguslikult alalt ja nimelt, kas m a k s u k o h u s t u s t e k i b m a k s u o l m a e s i l e t u l e k u g a v ö i h a l - d u s a k t i v a h e n d u s e l .

See küsimus viib meid a d m i n i s t r a t i i v - a k t i d e juurde, mis leiavad rakendamist Eesti maksun-

42 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.126j.

43 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.126j.

dusõiguses.

Maksundusõiguses leiavad rakendamist materjaalses 44  
mõttes a d m i n i s t r a t i i v ü k s i k a k t i d ,  
sest ainult need aktid osutavad üksikaktidest iseseisvat  
normiloovat ja normirakendavat funktsiooni. 45 "Administratiiv  
akte materjaalses mõttes nimetatakse k o r r a l d i s -  
t e k s . 46 Korraldiste abil määrab administratsioon pri-  
maarselt konkreetsete üksikjuhtumite lahendamiseks uusi  
õigussuhteid, muudab või lõpetab senipüsinud õigussuhted. 47

O t s u s e d <sup>on ka</sup> administratiivüksikaktid, kuid nad  
moodustavad sekundaarsed eksekutiivaktid, millede abil  
administratsioon lahendab jurisdiktsioonilisi küsimusi  
ja nad arvatakse administratiivaktide hulka formaalses  
48 mõttes.

Seega otsused taotleavad ainult korraldiste õiguslik-  
ku kontrolli ja lahendavad teiskordselt üksikjuhtumeid,  
mis on olnud juba korraldiste objektiks. Otsustena esine-

44 Administratiivaktide mõistest, liigitusest ja üld- ning  
üksikaktidest formaalses ja materjaalses mõttes vaata pi-  
kemalt Kliimann, Teooria, lk.62jj, 165jj, 193jj.

45 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.12j.

46 Vt. Kliimann, Teooria, lk.200.

47 Vt. Kliimann, Teooria, lk.200; Vaabel, Põhiprobleeme, lk.12j.

48 Vt. Kliimann, Teooria, lk. ~~2x3~~193j; Herrnritt, Grundlehren,  
lk.275j.

vad maksundusõiguses otsused maksuvaiete ja kaebuste puhul. Nii ei huvita meid ligemalt nende käsitletu.

Mis puutub nüüd korraldistesse, siis jaotatakse neid <sup>49</sup> p o s i t i i v s e t e k s ja n e g a t i i v - s e t e k s . Positiivsed korraldised toimetavad muudatuse õiguslikus olustikus, negatiivsed jäätavad selle olus-<sup>50</sup> tiku muutmata.

Vastavalt selle muudatuste suunale positiivsete korralduste puhul võib esineda see kohustusadressaadi kasuks või kahjuks. Sellekohaselt jaotatakse ka maksundusõiguses positiivsed korraldused <sup>51</sup> k o h u s t a v a t e k s ja õ i g u s t a v a t e k s . Kohustavaid korraldise võime jaotada maksundusõiguses omakorda maksustamiskorraldisteks, trahvikorraldisteks, nõudekorraldisteks, sundkorraldisteks ja määramiskorraldisteks.

M a k s u s t a m i s k o r r a l d i s e k s , positiivse õiguse tehnilise nimetuse järgi maksustamisotsuseks, n i m e t a t a k s e a d m i n i s t r a - t i i v s e t a k t i , m i l l e g a m a k s u a s u -

49 Vt. Kliimann, Teooria, lk.213.

50 Vt. Kliimann, Teooria, lk.214.

51 Vt. Kliimann, Teooria, lk.216j.

t i s m ä ä r a b , e t m a k s u k o h u s l a n n e  
o n s e a d u s t e j ä r g i k o h u s t a t u d t a  
s u m a m a k s u .<sup>52</sup>

Analiüsidest maksustamiskorraldise sisu, näeme, et see kujutab endast deklaratiivset haldusakti, millega maksuasutis esiteks konstateerib, et ühel normiadressaadil on maksuolmasti esile tulnud ning see tõttu on tekkinud maksukohustus ning teiseks fikseerib seadusest järelduva kohustuse summa (maksusumma).<sup>53</sup>

Siit loogilisi järeldusi tõmmates, tohiksime konstateerida, et maksustamiskorraldis ei loo ise kohustuslikku vahet vahetada normiadressaatide - riigi ja maksu kohuslase vahel -, vaid ainult konstateerib selle olemasolu.<sup>54</sup>

Varemalt valitsesid teoorias siin aga teissugused vaated. Vanem teooria kinnitas, et maksukohustus tekib maksustamiskorraldisega, s.o. haldusakti vahendusel.

52 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 123.

53 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 123.

54 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 123.

M o o d n e t e o o r i a j a ü h t l a s i k a h i l i s e m  
m a k s u s e a d u s a n d l u s o n a s u n u d s i i s s e i s u -  
k o h a l e , e t m a k s u k o h u s t u s t e k i b m a k -  
s u o l m a e s i l e t u l e k u g a , m i t t e a g a m a k s u s -  
t a m i s k o r r a l d i s e g a , n a g u e e l d a s v a n e m t e o r i a . S e d a s e i s u -  
k o h t a o n p i k e m a l t p ö h j e n d a n u d k a p r o f . d r . J . V a a b e l o m a  
t e o s e s " E s t i r i i g i - m a k s u n d u s õ i g u s e p ö h i p r o b l e e m e " . M e i l  
j ä ä b v a i d a k t s e p t e e r i d a s e e m o o d s a m a k s u n d u s õ i g u s e s e i s u -  
k o h t .

T e i s t e k o r r a l d i s t e g a t u t v u m e m e v a i d l ü h i d a l t .  
T r a h v i k o r r a l d i s t e k s n i m e t a m e s ä ä r a s e i d  
m a k s u a s u t i s t e p o o l t a n t u d a d m i n i s t r a t i i v s e i d a k t e , m i l l e -  
d e g a m ä ä r a t a k s e k a r i s t u s m a k s u s e a d u s t e s ä t e t e r i k k u m i s e  
e e s t j a k u s k o r r a l d i s e õ i g u s j õ u d s õ l t u b s e l l e s i s u l i s e s t  
j a v o r m i l i s e s t õ i g u s p ä r a s u s e s t , m i t t e a g a t r a h v i t a v a i s i -  
k u a l l u m i s t a h t e s t .

N õ u d e k o r r a l d i s t e k s n i m e t a m e n e i d  
m a k s u a s u t i s e k o r r a l d i s i , m i l l e d e g a h a n g i t a k s e m a k s u s t a m i -  
s e k s v õ i m a k s u j ä r e l v a l v e t e o s t a m i s e k s v a j a l i k k e t e a t e i d ,

55 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.123.

56 Vt. Nimetatud teos, lk.123jj.

57 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.133.

tõendeid või dokumente.

S u n d k o r r a l d i s t e all mõistame korraldise, milledega asutis suleb ettevõtteid seaduse sätete mittetäitmise puhul, korraldab isiklikke või ruumide läbiotsimisi ja ülevaatusi jne. M ä ä r a v a t e k s korraldisteks on korraldised, milledega komplekteeritakse kollektiivseid asutisi ja kutsutakse või kohustatakse asjatundjaid seaduses määratud ülesannete täitmisele, kinnitatakse või määratakse mitmesuguste raamatute ja planketide vorme, arvepidamise ja asjaajamise korda jne. jne.

Eeltoodud korraldusist evivad s u v a t u t i l m e t eeskätt maksustamiskorraldis, mis on tüüpiliselt suvatu administratiivakt. Tema sihiks on seaduse järgi tasumisele kuuluva m a k s u o b j e k t i i v s e l t õ i g e m ä ä r a m i n e . Siinkohal märgitagu selgituseks kohe, et s u v a l i s t e k s nimetatakse neid administratiivakte, mille otsene siht või sihi teostamise vahend määratakse valitsemisasutise enda vaba tahte põhjal

58 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.136.

59 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.139.

60 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.139.

61 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 145.

s u v a t u i k s nimetatakse aga neid akte, mille konkreetne siht või selle teostamise vahend on kehtivas õiguses kindlapiirilisel<sup>62</sup> määratud.

Teahvikorraldiste juures on subjektiivsete kaalutluste võimalus laiem.<sup>63</sup> Sundkorraldised on kõige puhtamal kujul ja enamikus suvatud aktid.<sup>64</sup> Nõude- ja määratavate korraldiste puhul võib üksikuil juhtumel tõusta esile asutise subjektiivne kaalutlus, kas korraldist üldse anda<sup>65</sup> või mitte. Nii kannavad nad relatiivset suvatut ilmet.

62 Vt. Kliimann, Teooria, lk.222jj; Herrnritt, Grundlehren lk. 29jj; Merkl, Verwaltungsrecht, lk.140j.

63 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 147.

64 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.148.

65 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.149.

1. p e a t ü k k .

M A K S U S T A M I S M E N E T L U S .

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

Neid norme, mis määravad maksukohustusvahekorra realiseerimise tingimusi, nimetame f o r m a a l s e -  
t e k s m a k s u n d u s õ i g u s l i k k u d e k s  
66  
n o r m i d e k s .

Formaalsete õigusnormide ülesanne maksundusõiguses on mitmesugune. Kõigepealt peab olema asetatud kohustuse realiseerimise kõik tingimustesse, mis kindlustaksid selle teostamise, kuna kasuiale rajatud majandusliku teotsemise motiiv viib kodaniku võitlusele maksukohustuse vastu ja tema õiguspsüühika tunnustab seejuures kõiki  
67  
teid, mis võimaldavad tal maksust vabaneda.

Esimeseks vahendiks, mis mõjustab maksukohustuse

---

66 Vt. Bühler, Lehrbuch, lk.289; Vaabel, Põhiprobleeme lk. 58.

67 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.59.

realiseerimist, on karistussanktsioonid<sup>68</sup>. Need sanktsioonid ei osutu aga üksi veel küllaldasteks maksukohustuse tegelikule realiseerimisele, sest nad mõjustavad maksukohuslast vaid psühholoogiliselt.

Et täielikumalt kindlustada maksukohustuse realiseerimise teostamist, selleks on karistussanktsioonide kõrval paratamatu administratiivse eriaparaadi loomine maksuolmastikkude esiletuleku jälgimiseks ning maksukohustuste realiseerimisega seon<sup>69</sup>datud administratiivsete ülesannete täitmiseks.

Peale maksuaparaati, tema organisatsiooni ja teotsemist korraldavate normide on tarvilik veel õigusriigi nõuetest lähtudes, et kodanikele oleks loodud ka õiguskaitse võimalus, mis samuti peab olema normidega<sup>70</sup> sätitud.

Nii jagunevadki formaalsed maksundusõiguse normid<sup>71</sup> oma ilmelt viide liiki.

Esimest liiki nimetatakse organisatsioonilisteks normideks, kuna nad korraldavad

68 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.59.

69 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.60

70 Vrd.Vaabel, Põhiprobleeme, lk.60.

71 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.60.

maksu- ja maksukaebasutiste organisatsiooni. Teise liigi moodustavad maksustamismenetlustsättivad normid. Kolmas liik norme korraldab õiguskaitseset, moodustades ühtlasi õiguskaitsemenetluse. Neljas liik norme korraldab süütegude jälitamist, juurdlemist, trahvi määramist administratiivkorras ning õiguskaitset sel puhul, Korda, mille järgi teostuvad need toimingud, nimetatakse karistusmenetluseks. Viienda liigi kujundavad normid, mis korraldavad maksusummade sissenõudmist sunniviisiliselt juhtumel, kui maksukohuslane ei täida kohustust vabatahtlikult seaduses määratud tähtajaks. See kord moodustab sooritus- või sissenõudemenetluse.<sup>72</sup>

Eelkirjeldatud viiest normiliigist võtame me üksikasjalikule vaatlusele maksustamismenetlustsättivad normid. Maksustamismenetlust korraldavad normid on niisugused normid, mis korraldavad õigusi ja kohustusi ning teotsemisi, millede sihiks on võimaldada maksuasutistel saada kõiki vajalikke teateid ja andmeid maksuolmastikkude esiletuleku, maksukohuslase

<sup>72</sup> Nendest viiest normiliigist vt. pikemalt Vaabel, Põhi-probleeme, lk. 60-66.

ja maksustamisaluse (eelalus ja arvutamise alused) kohta, korraldada saadud andmete ja teadete hindamist, nende põhjal maksukohuslase ja maksustamisaluse määramist ning maksumäära rakendamist, otsuse tuletamist sel alusel, viimase formuleerimist ja teatamist asjaosalistele.<sup>73</sup> Seda korda, mille järgi eeltähendatud teotsemised toimuvad, nimetataksegi maksustamismenetluseks.<sup>74</sup> Nii siis maksustamismenetlus määrab kindlaks selle korra või, õigemini, järjestatud toimingute ahela, mida tuleb täita maksuasutistel kui haldusasutistel, resp. ametisikutel maksu kindlaksmääramisel, maksustamiskorraldise (otsuse) tegemisel ja selle teatamisel asjaosalistele. Kuna eespool juba konstateerisime, et maksustamiskorraldis pole midagi muud kui primaarne administratiivne akt, millega maksuasutis määrab, et maksukohuslane on seaduste järgi kohustatud tasuma maksu, siis võime ütelda lühidalt, et maksustamismenetlus kindeldab täpse ja seadusliku korra maksumääramise kui haldusülesande täitmiseks ja selle sihikohaseks rakendamiseks.

Maksustamismenetlus ei koosne aga üht-

<sup>73</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.60.

<sup>74</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.60j.

l a s e s t f a a s i s t , vaid me võime siin tähele panna mitut menetluse faasi vastavalt sellele, milliste maksudega neil tegemist on ja milline ülesanne langeb siin maksuasutistele. Neid erifaase vaatame aga juba järgnevas paragrahvis.

### §3. M a k s u s t a m i s m e n e t l u s e l i i g i t u s .

Maksustamismenetlust on hakatud üldiselt liigitama sisult kaheks eriliseks ja üksteisest erinevaks menetluskorraks, mida nimetatakse ammundus- ja tuvastusmenetluseks. Esimese menetluskorra, s.t. ammundusmenetluse moodustavad need teotsemised, millede sihiks on maksuasutistele vajalikkude teadete hankimine või järelvalve võimaldamine maksuolmastikkude esiletuleku ja maksukohuslaste üle. Teise menetluskorra, s.t. tuvastusmenetluse moodustavad need teotsemised, millede sihiks on andmete hankimine maksustamisaluste kohta, nende hindamine, nende põhjal maksu määramine, otsuse tule-

75 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.61.

t a m i n e ja formuleerimine ning teatamine asjaosalis-  
tele, üksikuil konkreetseil maksustamisjuhtumeil.<sup>76</sup>

Ammundusmenetlus haarab seega kõiki juhtumeid, kus on tegemist õiguste, kohustuste ja teotsemistega, mis suunduvad maksustamisjuhtumite avastamisele ja nende avastamisest põikumise tõkestamisele. Ta peamine tunnus seisab selles, et ta kannab üldise järelvalve ja maksustamisjuhtumite avastamise ilmet.<sup>77</sup>

Tuvastusmenetlus seevastu tegeleb avastatud konkreetsete maksustamisjuhtumitega maksu määramise või seadusest järelduva maksu sissenõudmisele pööramise ettevalmistamise sihiga, haarates seega üksikteadete nõudmised maksukohuslasilt endilt või ka kolmandailt kindlate maksukohuslaste suhtes, raamatute, dokumentide ja kohalikud ülevaatused üksikute maksustamisjuhtumite selgitamiseks, kaupade re-

76 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 61.

77 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 61jj.

v i d e e r i m i s e , m a k s u s t a m i s a l u s t e  
h i n d a m i s e , m a k s u d e m ä ä r a m i s e j n e .

78  
kohta.

Ammundus- ja tuvastusmenetlust võrreldes, võiksime ütelda, et esimene on teisele nagu sissejuhatuseks, sest tuvastusmenetlust sättivaid norme hakatakse rakendada alles siis, kui ammundusmenetlus on lõppenud, s.t. maksustamisjuhtumid avastatud ja tegemist on juba teatud konkreetse maksustamisjuhuga. Ammundusmenetluse ülesanne peale maksustamisjuhtumite avastamise, nagu eespool tähendatud, on veel erilise järelvalve teostamine mitmesuguste maksude alal, et nende suhtes nõuetavad kohustused, nagu: raamatu- või arvepidamise, aruannete, üldiste kirjalikkude teadete ja andmete (siin ei ole mõeldud mitte üksikteatud konkreetsete maksustamisjuhtumite ja maksukohuslaste kohta) esitamise kohustused saaksid täidetud, samuti näeb ammundusmenetlus ette erilise järelvalve tolli- ja aktsiisimaksude alal. Seepärast nimetatakse ammundusmenetlust sageli ka veel j ä r e l v a l v e m e n e t l u s e k s .

Ammundusmenetlus esineb kõikide maksude alal, oma-  
78 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.62.

des aga erilist kaalu aktsiisimaksunduskorras ja tolli alal. Tuvastusmenetlus domineerib aga nende maksude alal, kus maksutasumise kohustus tekib vastava administratiivakti vahendusel, nagu valdusmaksud, osa liiklemismakse ja tollimaks. Nende maksude puhul, kus maksu tasumise kohustus tekib koos maksukohustuse tekkimisega otse seaduse sätetest järelduvalt, ei esine tuvastusmenetlust üldse või ta esineb ainult õige kitsastes piirides.<sup>79</sup>

Ammundus- ja tuvastusmenetluse juures tuleb veel märkida seda, et nende menetluste terminoloogia ja isegi ka mõisted pole teaduslikus literatuuris täiesti ühtlaselt välja kujunenud. Osa autoreid ei tee menetluskordade suhtes üldse vahet, vaid vaatlevad seda ühtlase maksustamismenetlusena; osal ei ole see vahe selgesti eraldatav, kuna kolmandad eristavad ammundus- ja tuvastusmenetlust selgesti. Samuti valitseb nimetuste suhtes rohkesti erinevusi.<sup>80</sup> Üldiselt on aga pääsnud kehtivusele meie poolt kirjeldatud jaotus ja terminid, mis on omaks võetud ka meie maksundusõiguslikus kirjanduses, nagu see eespool toodud viidetest juba selgunud peaks olema.

<sup>79</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.63.

<sup>80</sup> Vrd.Vaabel, Põhiprobleeme, lk.61, viide 124.

Tuvastusmenetluse omakorda võime jaotada kaheks eri faasiks. Üks neist oleks selgitusmenetlus ja teine - otsustusmenetlus.

81

Esimese menetlusfaasi, s.o. selgitusmenetluse moodustavad teotsemised, mis hõlmavad üksikteadete nõudmisi maksukohuslasilt endilt, ametasutistelt või kolmandailt isikuilt ja asutustelt kindlate maksukohuslaste suhtes, raamatute ja dokumentide vaatlusi, paiklikke ülevaatusi, tunnustajate küsitlemisi, oskurite arvamusi jne. üksikute maksustamisjuhtumite selgitamiseks, kaupade revideerimiseks ning maksustamisaluste hindamiseks ja maksu määramiseks.

Selgitusmenetlust ei või ära segada ammundusmenetlusega. Selgitusmenetlus, nagu tähendatud, on tuvastusmenetluse eri faas ja see tuleb rakendamisele siis, kui maksustamisjuhtum on avastatud, s.o. kui on tegemist juba konkreetse maksustamisjuhtumiga. Ammundusmenetlus seisneb aga just säärase juhtumite avastamises või jälle järelvalve teostamises.

---

81 Säärase jaotuse on esitanud ka prof. dr. J.Vaabel oma 1937/38. õppeaastal peetud loengutes.

Seega selgitusmenetlus haarab ja sätib neid teotsemisi, millede ülesandeks on võimalikult pürgévalt ja täielikult hankida andmeid ja teateid, mis on vajalikud teatud konkreetse maksustamisjuhu otsustamiseks, s.t maksu määramiseks, toimugu see siis, kas küllaldaste andmete olemasolul või õiglase hindamise teel.

Selle viimase faase kujundab aga juba otsustusmenetlus. Otsustusmenetlus seisneb seega hangitud andmete ja tõendite hindamises ja nende põhjal maksustamiskorraldise, resp. maksustamisotsuse tegemises. Oma otsuse võib maksuasutis, resp. inspektor langetada, kas küllaldaste andmete põhjal või jälle õiglase hindamise teel.

Kuna käesoleva töö ülesandeks on kirjeldada ja analüüsida maksu tuvastamist, siis ammendusmenetlust, kui antud töö raamidesse mittemahtuvat, me enam ligemalt ei puuduta, vaid asume kohe vaatlema tuvastusmenetlust ja seda korda määritlevaid norme, nii nagu need on sätitud Maksustamiskorralduse seaduses (MKS). Kõigepealt peatume selgitusmenetluse juures.

## 2. p e a t ü k k .

### S E L G I T U S M E N E T L U S .

§4. S e l g i t u s m e n e t l u s e s t ü l -  
d i s e l t j a s e l l e g a s e o t u d  
m a k s u n d u s k o h u s t u s i s t .

Selgitusmenetlus, nagu eespool juba märgitud, hõlmab neid teotsemisi ja toiminguid, mille ülesandeks on võimalikult purgivald hankida andmeid teatud konkreetse maksustamisjuhtumi kohta ja maksukohuslase suhtes, et nende andmete varal määrata kindlaks maksu.

Kuidas ja kunas toimub nende andmete hankimine? Tingimusteta määratavate maksude juures on selgitusmenetlus vajalik ja paratamatu. Tingimusi määratavate maksude juures tuleb selgitusmenetlus rakendamisele ainult piiratud ulatuses ja ainult siis, kui inspektor maksustab täiendavalt. See võib toimuda juhtumeil, kui ilmneb, et maksu arvutamisel on tehtud viga ja inspektor kontrollib seda arvutust, näiteks kinnistusmaksu, kasuprotsendi-maksu,

põhiärimaksu, tempelmaksu j.t. puhul. Selle vale arvutuse kohta võib inspektor saada kõrvalt andmeid, mille tagajärjel teostab kontrolli. Nii kannab selgitusmenetlus teatud maksude puhul kontrollmenetluse ilmet, lähenedes oma sisult ses suhtes ammundusmenetlusele, eriti siis, kui see kannab järelvalvemenetluse ilmet.

Aktsiisi ja tolli alal selgitusmenetlus ei tule üldse rakendamisele. Õigem oleks ütelda, et tolli alal selgitusmenetlus on hoopis erinev, sest tolliseadustik määrab siin erilise menetluse kauba revideerimiseks, millega selgitatakse kauba omadusi ja tollitariifilisi alluvusi. Aktsiisimaksude juures selgitusmenetlust ei rakendata, vaid siin arvatakse järelvalve küllaldaseks.

T i n g i m u s t e t a m ä ä r a t a v a t e maksude puhul algatub selgitusmenetlus kahesuguselt - normaalses korras ja erandlikus korras. Normaalse korra määrab MKS §§44-46 kohustuse anda tähtajalisi teateid, näiteks tulumaksu alal.

---

82 Vt. ToS §125.

83 Vt. TMS §§41,42, millele järgi kohustatakse esitama tuluteadaandeid.

E r a k o r r a l i s e l t algatub selgitusmenetlus siis, kui teadaanne on esitamata ja kui inspektor peab koguma ise andmeid selgitusmenetluse kaudu. Seega toimub siin selgitusmenetluse algatud ametivolilisel.

Nii siis normaalselt algatub selgitusmenetlus teadaannete nõudmisega maksukohuslasilt ja kolmandailt. Nende nõudmiste kohustuste realiseerimiseks ja sooritamiseks maksuasutised rakendavad haldusaktina nõudekorraldist. Nõudekorraldistega, nagu eespool konstateeritud, maksuasutised hangivad maksustamiseks või maksujärelvalve teostamiseks vajalikke teateid, tõendeid või dokumente.

Nende kohustuslikus esitamises seisneb maksukohuslasile maksukohustuse kõrval veel uus sisuline kohustus, mis on just sõltuv maksukohustuse sisu selgitamise vajadusest. See uus seadusega pealepandud kohustus ei puuduta ainult maksukohuslasi, vaid nendega on loodud kohustusi ka kolmandate suhtes, kellede all mõeldakse peale isikute<sup>84</sup> veel ka eraettevõtteid ning riigi- ja omavalitsusasutisi. Neid kohustusi nimetatakse f o r m a a l s e t e k s k o h u s t u s t e k s ja need seisavad kõigepealt tea-

---

84 Vt. MKS §§42,45.

dete andmises, mis on vajaliku maksukohusluse, s.o. maksukohuslase, maksuolma ja maksualuse määramiseks. Peale teadete andmise on veel maksukohuslasil ja ka kolmandail täita rida teisi erikohustusi, nagu kohustused tunnistajaks ja asjatundjaks olemises, ärraamatute kontrollimiseks ülevaatusele esitamises jne.

Nii näeme, et need kohustused on seotud kõik maksundusega. Seepärast võiks neid formaalseid kohustusi nimetada ühesõnaga maksunduskohustusi kuna materjaalsest normistikust sõltuvad kohustused oleksid maksukohustised.

Neis maksunduskohustusis ilmneb ka kõige selgemalt kohustusadressaadi, resp. maksukohuslase subordineeritud olukord õigustusadressaadiga võrreldes. Õigustusadressaat ei esine siin võrdse poolena, vaid avaliku võimu esindajana, kes maksukohustuse realiseerimisel esineb määravalt ja üleolevalt. Kohustusadressaadi subordineeritud olukorra ilme kujundavad just maksukohustuse vahekorra realiseerimise tingimused ja tema

85 Vt. Vaabel, Õhiprobleeme, lk.55; Herrnritt, Grundlehren, lk. 429.

86 Vt. Merk, Steuerschuldrecht, lk.10.

pooleõigused tulevad esile vaid niivõrra, kui võrra seda lubavad maksukohustuse realiseerimise kindlustamise huvid.

Vastavalt selle avaliku võimu teotsemisprivileegiumile, näeme, et MKS sätete põhjal tuleb täita maksukohuslasi ja kolmandail rida mitmesuguseid formaalseid kohustusi. Nende kohustuste suhtes on seadusega tehtud ka mõningaid materjalseid ja personaalseid kitsendusi ning määratud piirid nõudmiste ulatusele.

Neid küsimusi puudutame pikemalt järgnevais paragrahves kohustuste üksikasjaliku käsitle juures.

#### §5. Teated maksukohuslastelt.

MKS vastavad sätted näevad ette, et inspektorid on õigustatud nõudma kõigilt isikult või nende seaduslikelt esindajailt tarvilikke teateid nimetatud isikute maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks. Teateid võib nõuda ka neilt, kelle maksukohuslus on ainult <sup>87</sup> aivatatav.

Neid sätteid analüüsis, võib nentida kõigepealt

---

87 Vt. MKS §42.

seada, et teadete nõudmine peab olema seaduses ette nähtud. Seadusliku aluse ta ei saa inspektor nõudekorraldista anda. Siin nõudekorraldis evib suvalise ilme, kuna inspektor võib ka akti andmata jätta, sest ta on õigustatud, mitte aga kohustatud seda tegema.

Teateid võib ta nõuda kõigilt isikuilt, kelle maksukohusluse kindlakstegemist ja maksumääramist ta taotleb. Teateid võib nõuda kas maksukohuslasilt endilt või nende seaduslikelt esindajailt. Teadete andmise kohustus haarab ka neid, kelle maksukohustus on ainult arvatav.

Kõigi eelnimetatud isikute äraolekul võib nõuda teateid ka nende isikute esindajailt, (õigem oleks ütelda volitud esindajailt), kuivõrd nõutavad teated puutuvad nende valitsemisel olevaisse varadesse ning tuludesse. Esindajate suhtes on aga inspektori nõudmiste ulatus piiratud, sest "isikute esindajailt" võib nõuda teateid ainult säärase varade ja tulude suhtes, mis nende, s.t, esindajate valitsemisele kuuluvad ja valitsemisel on.

Mida aga mõista "tarvilikkude teadete" all ja mida

---

88 Vt. MKS §42.

tuleb võtta siin kriteeriumiks? Paragrahv on annud siin laia määritelu ja lügenud "tarvilikkudeks teadeteks" sää-  
rased teated, mis on vajalikud "maksukohusluse kindlak-  
tegemiseks ja maksu määramiseks". See mõiste on antud nii  
laialdane, et selle alla võib inspektor mahutada igasugu-  
se teate, mida ta iganes arvab heaks ühelt või teiselt  
maksukohuslaselt nõuda ja tarvilikuks lugeda, küsimata sel-  
lest, kas sellel teatel maksukohustuse sisu selgitamisega  
üldse midagi ühist on või mitte.

See ei ole aga muidugi seaduse mõte. Seaduse mõte  
on siin see, et nõutavad teated oleksid t õ e l i s e l t  
tarvilikud teatud isiku maksukohustuse kindlaksmääramiseks  
ja neil peab olema orgaaniline side maksu määramisega.  
Siin võib täiel määral ühineda MKS üldkomisjoni seletusega,  
milles rõhutatakse, et "teated, mida §42 põhjal nõutakse,  
peavad olema l o o g i l i s e s s i d e s t u s e s  
nende nõudmiste eeldustega." Edasi üteldakse veel, et  
"nõudmised peavad olema kirjalikud ja nimelised".<sup>89</sup>

Nõudmiste eeldusteks on siin maksustamisalused ja  
seepärast tuleb nende teadete all mõista ka kui teateid

<sup>89</sup> Vt. Maksuseadused II, MKS §42, komm.1.

maksustamisaluste kohta. Siinkohal osutub tarvilikuks peatuda natuke detailsemalt maksukohusluse ja maksustamisaluste osamõistete kui üksikute elementide juures, et hiljem valitseks nende suhtes täielik selgus ja oleks ülevaade selle kohta, milliste asjaolude kohta üldse teateid võidakse nõuda ja kui ulatuslik see ala seadussätete kohaselt võiks olla.

Maksukohusluse mõiste määramisel figureerivad elementidena järgnevad osamõisted: maksuolmastik eranditega, mille selgitamine näitab, missugune õigussuhe esineb; maksukohuslane eranditega, kelle selgitamine kõigi individualiseerivate tunnuste järgi näitab, kes on kohustusadressaat; vastutus, mille selgitamine näitab, kas ja missuguses ulatuses esineb kolmandaid isikuid vastutajatena maksukohuslaste kõrval; maksukohustuse perioodi või momenti tähised. Maksustamisaluse mõiste määramisel on vajalik arvestada seda ühikut (väärtus, kaal, esemeühik jne.), mis moodustab lähtealuse maksustamisaluse kujundamiseks (maksustamise eelalus) ja neid arvutuskäike, mis teel kujundatakse lõplik maksustamisalus (maksustamisalus kit-

samas mõttes), millele rakendatakse otseselt või jaotades  
91  
maksuühikutesse maksumäär.

Kõigi nende asjaolude kohta võib seepärast nõuda teateid maksukohuslasilt ja need moodustavad üksikasjaliku andmestiku, mis on aluseks täpse ja õiglase maksu määramisel.  
92

Kui §42 tähendatud teadete andmiseks pole nähtud ette teisi tähtaegu eriseadustes, siis esitatakse teated 2 nädala jooksul, arvates nõude saamise päevast. Teated antakse vormide järgi, kui maksudevalitsuse direktor on seesugused maksma pannud.  
93  
94  
95

---

91 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.137j.

92 Vrd.Maksuseadused II,MKS §44, komm.1.

93 Vt. MKS §43.

94 Nüüd on maksudevalitsus ümber nimetatud maksudetalituseks.

95 Meil on maksudetalituse direktori poolt maksma pandud järgmised §43 puutuvad vormid: a) järelepärimine MKS §42 ja 43 põhjal - vorm nr.8; b) füüsilise isiku tuluteadaanne - vorm B nr.2; c) juriidilise isiku tuluteadaanne - vorm B nr.3; d) äritunnistuse lunastamise teateleht - vorm D nr.1; e) aruandva ettevõtte ärimaksu teateleht - vorm D nr.2; f) mitteamuandva kaubandusliku ettevõtte ärimaksu teateleht - vorm D nr.4; h) teateleht trahterimaksu alla kuuluva ettevõtte tegevuse kohta - vorm T nr.6 ja i) läbikäigumaksu teateleht - vorm U nr.6. Peale nimetatute esineb veel PKMS §26 ja 27 alusel antud teadaanne pärandi või kingi koostise ja väärtuse kohta. Vt. Maksuseadused II MKS §43, komm.1.

Peale nimeliste teadete tuleb anda MKS §42 nimetatud isikuil kohustuslikult veel üldiselt ähta jaliisi teateid, mida nõutakse perioodiliselt võetavate maksude alal ja mis on vajalikud nende isikute maksukohusluse, elukohtade, tuluallikate ja maksustamisaluste kindlakstegemiseks. Nende esitamist inspektoritele võib kohustada Majandusminister, kuulutades nõuded nende teadete esitamiseks Riigi Teatajas hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks määratud tähtaega.<sup>96</sup>

Vahe nimeliste ja üldiste tähtajaliste teadete vahel seisab selles, et üldiste tähtajaliste teadete nõuet ei esitata igale maksukohuslasele eraldi, s.o. nimeliselt, vaid avaldatakse üldiselt R T-s ning teadete andmise kohustus puudutab kas kõiki maksukohuslasi või üksikuid liike neist. Samaste teadete nõudmise õigus on Majandusministril ainult perioodiliste maksude ja tolli- ning aktsiisimaksude alal.<sup>97</sup> Perioodiliste maksude all, nagu see sissejuhatavast osast juba selgunud, tuleb mõis-

---

96 Vt. MKS §44.

97 Vt. Maksuseadused II, MKS §43, komm.l.

ta kõiki neid makse, mida võetakse ühelt maksukohuslaselt järgnevalt aast-aastasse, nagu näiteks tulumaks, ärimaks, rahakapitalidemaks, kinnisvaramaks j.t.

Peale perioodiliste maksude on sarnaste teadete nõudmise õigus Majandusministril, nagu seadusparagrahvist 98 näha, veel tolli- ja aktsiisimaksude alal. Viimaste maksude alal ulatub nõudmiste piir kaugemale, kuna siin võib nõuda nii teateid kui ka dokumente. Teiseks pole teadete sisu, nagu seda seletab MKS üldkomisjon, tolli- ja aktsiisimaksude alal otsekohevalt piiratud, nagu perioodiliste maksude alal, kus neid teateid saab nõuda ainult maksukohuslase elukoha, tuluallikate ja maksustamisaluste kindlakstegemise otstarbel.<sup>99</sup>

Eeltoodut kokku võttes, konstateeritagu, et MKS sätete põhjal lasub maksukohuslasil või nende seaduslikel ja volitatud esindajail (viimastel muidugi ainult niivõrd, kui võrd nõutavad teated puutuvad nende valitsemisel olevaisse varadesse ja tuludesse) kahte liiki teadete esitamise kohustusi: nad peavad esitama nimelisi teateid ja üldisi tähtajalisi teateid, kusjuures nii ühed kui teised

---

98 Vt. MKS §44.

99 Vt. Maksuseadused II, MKS §44, komm.1.

peavad olema kirjalikud. Üldiste tähtajalistete teadete andmise kohustus sõltub Majandusministrist ja tema poolt määratud ja RT-s kuulutatud tähtajast, mis peab olema avaldatud, nagu varem konstateeritud, vähemalt kuu aega enne teadete esitamiseks määratud tähtaega.

Nimeliste teadete andmise kohustus seevastu sõltub inspektoriteest, kes neid kohustavad andma oma nõudekorraldistega, milleks on vastav haldusakt. Selle akti suhtes ei ole erilist vormi ette nähtud, vaid inspektor ise vormistab vastava akti. Tema sisu on aga seadusega determineeritud, sest võib nõuda ainult niisuguseid teateid, mis seadusega on sätitud ja mis on loogilises siduses nõudmiste eeldustega. Nii on siin tegemist relatiivselt suvatu aktiga. Akti andmise osas võib aga akt suvalise ilme, kuna inspektor võib selle ka andmata jätta.

Nimeliste teadete andmine peab toimuma kahe nädala jooksul nõude saamise päevast, kui eriseadustes ei ole teisi tähtaegu ette nähtud.

Ex bibl. nr/v. Tart.

## §6. Teated ametiasutistelt.

Teadete esitamise kohustus ametiasutiste poolt on väljendust leidnud MKS §§45 ja 46. §45 järgi võib inspektor nõuda, kas omal algatusel või maksukohuslase palvel riigi- ja omavalitsusasutistelt kirjalikke teateid temale teadaolevate asjaolude kohta, mis tähtsad inspektori poolt nimetatud isikute või ettevõtete maksukohustuse ja maksustamisaluste kohta käivate andmete kontrollimiseks.

Need on seega nimelised teated ja nende nõudmise eelduseks on, et nõutavad teated võivad olla teada ametiasutistele ja et neid kasutatakse teatud isikute maksukohustuse ja maksustamisaluste kohta käivate andmete kontrollimiseks.

Teated tulevad ametiasutistel anda kahe nädala jooksul arvates nõude saamisest.

Perioodiliselt võetavate maksude alal võib Majandusminister kohustada riigi- ja omavalitsusasutisi esitama inspektoritele ka üldisi tähtajalisi teateid neile teadaolevate asjaolude kohta, mis on vajalikud teatud isikute ja asutuste maksukohusluse elu- või asukoha ja

tuluallikate kindlakstegemiseks või nende asjaolude kohta  
100  
käivate andmete kontrollimiseks.

Peale nimeliste ja üldiste tähtajaliste teadete  
võidakse kohtu- või valitsusasutistelt nõuda välja ins-  
pektori poolt ametlikke dokumente või vastavaid välja-  
võtteid aktidest, kui maksukohuslane toetub asjaoludele,  
mida võimalik on kindlaks teha neis asutistes olevate  
101  
ametlike dokumentidega. Inspektor võib neid dokumente  
ja akte vaadata aga ka kohapeal. Alati ei tarvitse maksu-  
inspektoril üldse ise neid dokumenete nõuda, vaid ta an-  
nab sellekohase tunnistuse teate saamiseks maksukohusla-  
sele, kes siis ise hoolitseb teate saamise eest ja kelle-  
le siis ka ametiasutised on kohustatud teateid andma või  
saatma need otseselt maksuinspektorile.

§7. T e a t e d k o l m a n d a i l t i s i -  
k u i l t j a a s u t i s t e l t .

Kolmandailt isikuilt ja asutistelt nõutakse samuti,  
nagu maksukohuslasilt endilt, nende seaduslikelt või vo-

---

100 Vt. MKS §46.

101 Vt. MKS §55.

litatud esindajailt ning ametiasutistelt, n i m e l i s i  
k u i k a ü l d i s i t ä h t a j a l i s i t e a -  
t e i d . Seda teeb inspektor kas omal algatusel või mak-  
sukohuslase palvel. Seejuures üldisi tähtajalisi teateid  
saab kohustada esitama ainult Majandusminister.

Nimeliste teadete hankimiseks tuleb rakendamisele  
§45. Selle paragrahvi järgi võib inspektor nõuda omal al-  
gatusel või maksukohuslase palvel riigi- ja omavalitsus-  
asutistelt, samuti muudelt asutistelt ja isikuilt kirja-  
likke teateid temale teadaolevate asjaolude kohta, mis  
tähtsad inspektori poolt nimetatud isikute või ettevõtete  
maksukohusluse ja maksustamisaluste kohta käivate andmete  
kontrollimiseks.

Sellest redaktsioonist selgub ilmselt, et nende tea-  
dete nõudmise eelduseks ja aluseks saab olla ainult asja-  
olu, et nõutavad teated võivad olla teada asutisele ja  
isikule, kellelt neid teateid võetakse.  
102

Samuti tuleb järeldada selle paragrahvi sättest,  
seda juba puht loogilisest seisukohast väljudes, et ins-  
pektor saab teateid nõuda ainult teatud konkreetse maksus-  
102 Vt. Maksuseadused II, MKS §45, komm.2.

tamisjuhtumi kohta, mida ka Maksupeakomitee oma otsuses  
103  
on seletanud (MPK - 215 - 1936), sest mainitud paragrah-  
vis on leidnud rõhutamist ..."inspektori poolt nimetatud  
isikute või ettevõtete..." kohta käivate andmete kontrol-  
limiseks.

Ka peab inspektor ära tähendama missuguse maksu  
alal teateid nõutakse.

Praksises on selle paragrahvi rakendamine mõnelgi  
korral saanud kaebuste põhjustajaks, kuna inspektorid on  
patustanud selle vastu, et nad ei ole teadete nõudmisel  
ära tähendanud täpselt m i s s u g u s e m a k s u -  
k o h u s l a s e j a m i s s u g u s e m a k s u  
a l a l teateid nõutakse. Kuna neid nõudeid ei ole sil-  
mas peetud, siis ei ole saadud inspektorite nõudeid ka  
seadusepäraseiks lugeda ja teadete mitteandja trahvimine  
104  
on niisugustel kordadel olnud põhjendamata.

Mida ja missuguseid asutusi mõista mainitud para-  
grahvis tähendatud "muudelt asutistelt" all? Kuna expres-  
sis verbis on selles paragrahvis märgitud riigi- ja oma-

103 Vt. Maksuseadused II, MKS §45, komm.3.

104 Vt. Maksuseadused II, MKS §45, komm.3.

valitsusasutised, siis tuleb järeldada, et nende "muude asutiste" all mõeldakse ja mõistetakse mitmesuguseid eraasutisi ja ettevõtteid, kellele on ka inspektoritel õigus vastavaid teateid nõuda. Erand on siin tehtud krediidiasutiste suhtes, kellele võidakse teateid nõuda ainult Majandusministri eriloal. Krediidiasutiste juures peatume me aga veel allpool.

Nõutavad teated tulevad anda 2 nädala jooksul, arvates nõude saamisest ja need peavad olema kirjalikud. Teadete andjate kergenduseks lubab seadus anda teateid ka suusõnal, kuid seda inspektori nõusolekul. Suuliste teadete kohta koostatakse protokoll, millele kirjutavad alla teadete andja ja inspektor või tema eest vastav ametnik.

MKS üldkomisjon on seletanud suuliste teadete õigusliku jõu kohta, et "oma õiguslikkude järelduste poolest on teated, mis antud suusõnal ja protokollitud, täiesti võrdsed kirjalikult antud teadetele. Eba-  

---

105 Vt. MKS §45.

õigete teadete andmine suusõnal toob sama järeldusi, mis  
106  
kirjalikkudegi ebaõigete teadete andmine."

Siin kerkib üles küsimus, kas inspektor peab oma nõusoleku alati andma, kui teadeteandja soovib nõutavaid teateid esitada suuliselt maksuasutistes. Et seadus suuliste teadete andmise ette näeb ja neile samasuguseid õiguslikke järeldusi ja kehtejõudu omistab nagu kirjalikkudelegi teadetele, siis tohiks küll olla õigustatud see seisukoht, et inspektor alati oma nõusoleku andma peab, k  
kui teadaandja seda seaduse kohaselt nõuab ja neid teateid  
107  
ka seaduse kohaselt annab.

K r e d i i d i a s u t i s t e l t teadete nõudmiseks, nagu eelpool märgitud, on tehtud erand üldise korraga võrreldes nii nimeliste kui ka üldiste tähtajaliste teadete alal. Krediidiasutistelt võib nõuda teateid ainult M a j a n d u s m i n i s t r i e r i l i s e l l o a l , Kuivõrd eriseadustest ei järeldu teisiti, kusjuures need teated peavad puutuma krediit<sup>id</sup>asutiste klientidesse ja viimaste varadesse ning tuludesse.  
108

106 Vt. Maksuseadused II, MKS §45, komm.2.

107 Vrd. Kliimann, Teooria, lk.218 (õigustavad aktid).

108 Vt. MKS §45.

Üldisi tähtajalisi teateid saab krediidiasutistelt nõuda ainult vastavate maksuseaduste põhjal (MKS §46).

Millega on põhjendatud teadete esitamise erandid krediidiasutiste suhtes? Nagu MKS üldkomisjoni seletustest nähtub, on erand jäetud seadusse eeldusel, et teadete nõudmine krediidiasutistelt sünniks ainult tõsise vajaduse puhul ja et see ei muutuks üldiseks.

Teiselt poolt on arvamist avaldatud, et MKS kui üldseadusega ei saaks sääraseid erandeid teha, vaid need lahendatagu vastavates eriseadustes. Siinkohal võib koguni üles kerkida küsimus, kas üldse on tarvis krediidiasutiste suhtes sääraste erandite tegemine, sest peaks ju endastmõistetav ja arusaadav olema, et teadete nõudmised kolmandailt isikult ja asutistelt, seega ka krediidiasutistelt, toimuksid ikka ja ainult tõsise vajaduse korral ja mitte mingisugustel muudel kaalutlustel.

Seaduses ei ole nähtud ette ligemat korda, kuidas inspektor peab Majandusministrilt selle nõuetava eriloa hankima, s.t. kas ta peab iga kliendi kohta eraldi loa võtma, või võib ta loa saamiseks esitada mitme maksukohus-

109 Vt. Maksuseadused II, §45, komm.2.

lase asjad ühiselt. Samuti ei nähtu seadussätetest, kuidas Majandusminister selle loa peab andma, kas iga kliendi kohta üksikult või võib ta anda ühe ühise resolutsiooni mitme isiku kohta korraga.

Üksikute juhtumite puhul on tulnud praksises neid küsimusi lahendada. Majandusministeeriumi juriskonsult on tõlgendanud küsimust nii, et maksuinspektor võib teha ühise ettekande mitmete isikute ja asutiste kohta ja Majandusminister võib siis ühe resolutsiooniga luba anda kõigi loetletud isikute ja asutiste kohta. Ühe ja ainsa resolutsiooniga on Majandusminister siis oma taht avaldanud iga loetletud isiku ja asutise kohta ja on olemas ministri eriluba üksiku isiku ja asutise kohta (JSK - 8. llo III. 1936.)

Kui omaks võtta Majandusministeeriumi juriskonsuldi arvamust, siis muidugi see kergendab eriloa nõutamise protseduuri ja menetluse käiku, kuid seadussätete täpsest mõttest ~~teat~~ ja normativistlikust seisukohast väljudes, tuleks ~~meil~~ küll asuda seisukohale, et maksuinspektor peab eriloa nõutama Majandusministrilt iga kliendi kohta eral-  
llo Vt. Maksuseadused II, MKS §45, komm.4.

di, sest siin on tegemist n i m e l i s t e teadetega ja neid tuleb igauht lahendada omaette, seda enam, et krediidasutiste poole pööramist lubatakse ainult tõsise vajaduse korral, millist vajadust tuleb ka nii ehk teisiti põhjendada.

Ja loomulikult siis, kui inspektor iga isiku (kliendi) kohta eraldi peab loa hankima, annab selle eriloa Majandusminister samuti eraldi iga üksiku isiku ja asutise kohta.

Puht otstarbekohasuse ja asjaajamise hõlbustuse seisukohalt ei saa aga Majandusministeeriumi juriskonsuldi arvamusele vastu vaielda, seda enam, et tagajärjed näivad kujunevat lõppude-lõpuks ühesugusteks, sest vajalikke teateid saadakse ühel kui teisel viisil - ja see on ju peasi ja kõigi nende erilubade siht.

Üldisi tähtsajalisi teateid perioodiliselt võetavate maksude alal nõutakse kolmandailt isikuilt ja asutistelt samas menetluskorras ja samasuguste asjaolude kohta, nagu maksukohuslasilt endilt või nende seaduslikelt ja volitatud esindajailt (MKS §46). Neid teateid saab kohustada esitama ainult Majandusminister.

Üldise korraga võrreldes on ka siin krediidasutiste suhtes erand tehtud ja nimelt selles mõttes, et neid teateid krediidasutistelt võib nõuda ainult vastavate maksuseaduste põhjal, nagu seda eespool juba konstateeritud.

Samuti määratakse vastavais maksuseadusis, milliseid teateid üldiselt võib nõuda kõrvalistelt isikult tolli- ja aktsiisimaksude alal.<sup>111</sup>

On leidnud juba märkimist, et maksunduskohustuste, resp. formaalsete kohustuste suhtes esineb ka teatud kitsendusid. Teateid, nagu rõhutatud, võib nõuda ainult teatud ja seadustega määritletud asjaolude kohta. Väljaspool neid asjaolusid ei saa ei maksukohuslaste ega ka kolmandate isikute ega asutiste suhtes mingisuguseid formaalseid kohustusi püstitada.

Peale nende materjaalsete kitsenduste on seadusette näinud veel personaalseid kitsendusi. Mõned isikud võivad keelduda teadete andmisest, arvamust avaldamast ja tunnistajana esinemast. See võib

<sup>111</sup> Vt. MKS §46 (viimane lõige).

toimuda kas perekondlikel või mõnedel muudel seaduses fikseeritud põhjusil.

K e e l d u m i s e v õ i m a l u s e d teadete andmise alal on fikseerinud ka MKS. Selle seaduse §45 ja §46 ettenähtud teadete andmisest võivad keelduda:

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

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

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

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

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

§47 kasutamine ja rakendamine on tinginud maksude-

112 Vt. MKS §47.

valitsuse (-talituse) direktorilt üldise ringkirja (MVD - 455 - 1937), milles viimane selgitab, mida tuleb sugulus- ja hõim<sup>lus</sup>astmete määramise all silmas pidada ning kuidas rakendada MKS §39 ja §47 taandamise, taandumise ja teadete andmise keeldumise eeskirju.

Üldiselt ei võiks selle paragrahvi (§47) rakendamine arusaamatusi tekitada, kuna see on küllalt selgesti ja konkreetselt sõnastatud.

113 Maksudevalitsuse direktor oma ringkirjas seletab järgmist: "Isikud, kes teineteisest põlvenevad, loetakse otsejoones sugulasteks. Isikud, kes pole otsejoones sugulased, ent põlvenevad ühest ja ~~nam~~ast kolmandast isikust, loetakse küljjoones sugulaseks. Küljjoones suguluse juures pole tähtis, kas see on n.n. täis- või poolsugulus, s.t. kas on mõlemad vanemad ühised või ainult üks. Sugulusaste oleneb isikute sugulussidet põhjustanud sündide arvust. Vastavalt sellele on isiku ülenevas otsejoones sugulased tema vanemad (1.aste), vanavanemad (2.aste) jne. Alanevad sugulased otsejoones on lapsed (1.aste), lapselapsed (2.aste) jne. Küljjoones 1.astme sugulasi pole üldse olemas, kuna küljjoone loomiseks on vaja vähemalt 2 sündi. Küljjoones 2.astme sugulasteks on isiku vend ja õde. 3.astme küljjoones sugulased on isiku vanemate õed ja vennad ning vendade ja õdede lapsed. 3.astme sugulaste lapsed ning vanavanemate õed ja vennad on omakord 4.astme sugulasteks.

Ühe abielupoole sugulasi loetakse teise abielupoole hõimlasteks. Hõimluse joon ja aste määrub täpselt sugulusele vastavalt. Nii oleks otsejoones ülenevateks hõimlasteks 1.astmes abikaasa vanemad jne. 2.astme hõimlased küljjoones seega oleks isiku abikaasa vennad ja õed. Hõimlust pole omavahel abielupoolte sugulastel. Hõimluse sidet ei katkesta abielu lahutus ega ühe abikaasa surm." Maksuseadused II, MKS §39, komm.3.

## §8. P a i k l i k ü l e v a a t u s .

Maksustamiseks tarvilikkude teadete hankimiseks ja hindamise toimetamiseks ning üldse maksuseaduse nõuete järelvalve teostamiseks ja maksukohuslasilt MKS §§42 ja 44 nimetatud teadete kontrollimiseks on inspektorid ja nende volitusel ka neile alluvad ametnikud õigustatud toimetama ülevaatusi kohapeal, samuti vaatlema äri- ja arveraamatuid ning dokumente kõigis kaubandus- ja tööstusettevõtteis, mis kuuluvad isikuile, kelle asjas on üle-  
114  
vaatus vajalik.

Ka teadete saamiseks kolmandailt isikuilt ja asutistelt (§§45 ja 46 nõutavad teated), kui viimaste poolt neid ei esitata, samuti esitatud teadete kontrollimiseks on inspektor ja tema volitusel temale alluvad ametnikud õigustatud vaatlema äri- ja arveraamatuid ning maksustamiseks vajalikke dokumente ka neis kaubandus- ja tööstusette-  
115  
võtteis.

Kuidas tuleb toimetada paiga-, resp. kohalikku ülevaatus?

---

114 Vt. MKS §48.

115 Vt. MKS §48.

Siin tuleb toimida kindlas ja seadusega sätitatud menetluskorras. Kõigepealt on püstitatud nõue, et kohalikke ülevaatusi, samuti ka äri- ja arveraamatute ning dokumentide vaatlusi toimetatakse harilikudel töö- või äritundidel ja ainult siis, kui äri- ja arveraamatud pole vajalikud ettevõttele jooksvaks tarvitamiseks, võidakse nõuda nende esitamist ametiruumes. Vaatluse toimetajal on õigus teha tarvilikke väljavõtteid ja ära kirju raamatuist ning dokumentidest lisandamiseks asjatoimetusele.<sup>116</sup> Ülevaatuse juurde võib ülevaatav ametnik kui ka maksukohuslane kutsuda tunnistajaid (§48).

Teiseks tuleb ülevaatuse kohta koostada otsekohe pärast ülevaatuse lõppu ülevaatuse kohal protokolli millele omistatakse seadusega rida vorminõudeid, mida tuleb ülevaatuse toimetajail silmas pidada ja täita, ning mis võib esineda maksu tuvastamise alusena. Protokolli märgitakse:

- 1) ülevaatuse koht, aeg ja ese;
- 2) ülevaataja, juuresolnud ametnike, tunnistajate

---

<sup>116</sup> Vt. MKS §49.

ja asjaosaliste nimed;

3) ülevaatuse käik ja tulemused;

4) asjaosaliste ja tunnistajate seletused.

Protokollile kirjutavad alla ülevaatust toimetanud  
117  
ametnik, asjaosalised ja tunnistajad.

Paikliku ülevaatuse toimetamisel koostatava protokollis vorminõuete suhtes näivad MKS vastavad paragrahvid olevat mitte täiesti purgivad, vähemalt nad kergitavad üles mõningaid lahtisi küsimusi, kui võrdluseks võtta AMS sätteid.

Nii tekib näiteks küsimus, kas paikliku ülevaatuse juurde võib ka kutsuda oskureid (asjatundjaid). Selle kohta ei ole MKS vastavais sätteis midagi öeldud ega ka neid ülevaatuse protokollis märgitud. Küll on aga tunnistajate juurdekutsumise võimalus expressis verbis väljendust leidnud ja ülevaatuse protokollis suhtes nähtud ette, et sellele kirjutavad alla ka tunnistajad. Nii on oskurite kutsumine paikliku ülevaatuse juurde jäetud lahtiseks, välja arvatud asjatundjate kutsumine äri- ja arveraamatute revideerimiseks, kus see seadusega ette nähtud (§52). Asja-  

---

117 Vt. MKS §50.

tundjate kutsumine on nähtud ette küll §52 sätete kohaselt, kuid sealt ei nähtu, et seda saadakse teha ka paikliku ehk kohaliku ülevaatuse korral.

Seevastu AMS aga märgib otseselt, et ülevaatust võidakse ette võtta "tarbe korral a s j a t u n d j a -  
118  
t e ja tunnistajate juuresolekul. Kuna MKS ja AMS ei seisa üksteisega muundusvahekorras, vaid need mõlemad püsivad ja evivad jõudu üksteise kõrval ja üksteisest sõltumatult, siis võivad nad tulla mõlemad rakendamisele, kusjuures AMS evib tähtsuse kui täiendav seadus. Siin võib märkida analoogilist olukorda ka, näiteks, MKS ja ASS  
119  
vahel.

Eeltoodut arvesse võttes, tuleb järeldada, et kui ametiasutis, resp. maksuasutis omal algatusel või asjaosalise, resp. maksukohuslase palvel tahab kutsuda paikliku ülevaatuse juurde peale tunnistajate ka asjatundjaid, siis selleks ei tohiks takistusi olla. Kuna asjatundja kohalekutsumine taotleb asjasse suurema selguse toomist, eriti just mõningais keerulisemais asjus, siis ei võiks oskuri kutsumise vastu olla midagi ei maksukohuslasel ega

---

118 Vt. AMS §76.

119 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.98jj.

inspektoril, kui üks neist soovib oskurit ülevaatuse juurde kutsuda.

Oskurite suhtes ühenduses paikliku ülevaatusega võib konstateerida MKS sätetes teatud vastolu. Nagu tähendatud, ülevaatuse juurde ei ole nähtud ette oskurite kutsumist ega nende allakirjutamist ka ülevaatuse protokollile. Teisal aga ja nimelt §53. 2.lõikes on nähtud ette asjaosalistele õigus taandada asjatundjaid äri- ja arve- raamatute, dokumentide ja ladude vaatlusel, kellele nad ei pea võimalikuks avaldada oma ärisaladusi. Kuskil aga ei ole nähtud ette, et asjatundjaid võib kutsuda ladude ja dokumentide vaatlusele, s.t. paiklikku ülevaatust toimetama.

Teiseks tõusetub küsimus, kas ka maksustamisalal võib ülevaatusi toimetada politsei kaudu, kui maksuasutisel ei ole kohapeal alluvaid asutisi, nagu see on kehtiv üldises administratiivmenetluse korras. <sup>120</sup> Kuna MKS selgelt väljendab, et ülevaatusi kohapeal on õigustatud toimetama "inspektorid ja nende volitusel ka neile alluvad ametnikud", siis tuleks küll järeldada, et teateid, mis on tar-

---

120 Vt. AMS §76.

vilikud otseselt maksustamiseks ja maksu kindlaksmääramiseks, ei saa politsei kaudu hankida ega tal lasta selleks ülevaatusi toime panna.

Mõnevõrra tühikulikkust esineb ka nõuete suhtes, mida MKS sätted esitavad ülevaatusse protokollis vormilisuse kohta. Nii ei anna MKS sätted lahendust selle kohta, kuidas talitada tunnistajate ja asjatundjate tähtsate seletustega, samuti nende märkuste, teadete ja korraldustega, mis ei kuulu protokollimisele. Lahendamata on ka see küsimus, kuidas toimida siis, kui keegi ülekuulatuist või juurdekutsutuist keeldub protokollile allkirja andmast jne. jne.

Siin peaksid tulema rakendamisele AMS vastavad paragrahvid kui täiendavad üldnormid MKS spetsiaalnormidele.

Vastavalt AMS sätetele tuleb asjaosaliste, tunnistajate ja asjatundjate tähtsad seletused protokollis kanda võimalikult nende oma sõnadega.<sup>121</sup>

Protokollis koostaja loal võivad isikud oma seletusi ise protokollis sisse kirjutada või esitada kirjalikult, kusjuures seletus peab olema kirjutatud seletusandja eneselt.

---

121 Vt. AMS §24.

122  
se poolt.

Protokoll loetakse vastavas osas ülekuulatule või juurdekutsutud isikule enne allkirja võtmist ette. Kui keegi ülekuulatuist või juurdekutsutuist keeldub andmast allkirja, siis märgitakse see asjaolu protokollis, tuues ühtlasi allakirjutamisest keeldumise põhjused.<sup>123</sup>

Kaaped protokollis on keelatud. Nähtavaid parandusi ja täiendusi võib teha tingimusel, et nad oleksid õiendatud enne protokollide allakirjutamist.<sup>124</sup>

Kui keegi ülekuulatuist või juurdekutsutuist väidab, et tema seletus ei ole võetud protokollis täielikult või on võetud ebaõigelt, siis tuleb see väide kanda protokollis ühes kõigi esitatud seletuste äramärkimisega. Niisugusel korral peab protokollis koostaja lisandama esitatud väite kohta oma seletuse.<sup>125</sup>

Asja kohta tehtavad märkused, saadud teated ja korraldused, mis ei kuulu protokollimisele, kantakse asja toimetava ametniku poolt tarbekorral toimetusse aktimär-

---

122 Vt. AMS §25.  
123 Vt. AMS §§26,27.  
124 Vt. AMS §28.  
125 Vt. AMS §29.

kustena. Niisugused aktimärkused kinnitatakse ametniku  
126  
allkirjaga, ära tähendades märkuse tegemise aja.

Märkida on veel, et kõiki eelpool ettenähtud vaatlusi võivad toimetada ka maksudetalituse direktor ja tema volitusel maksudetalituse ametnikud. Neid vaatlusi võivad nad aga sooritada ainult niivõrd, kui võrd need on tarvilikud inspektorite ja nende ülesandel teotsevate ametnik-  
127  
kude kontrollimiseks. Seega on siin tegemist peamiselt just t e e n i s t u s l i k u kontrolliga.

Tollimaksu määramisel kaupade läbilaskmise puhul  
128  
tollipiirist ei kohaldata MKS §48-50.

#### §9. Ä r i r a a m a t u d .

Äri- ja arveraamatud maksundusõiguses omavad kahe-  
sugust ülesannet. Esiteks saavad maksuasutised äri- ja arveraamatute vaatlusega kohapeal kontrollida maksukohus-  
lasilt endilt ja kolmandalt isikuilt ning asutistelt esitatud teateid, samuti on äri- ja arveraamatud ning neist tehtud väljavõtted ja ära kirjad ise alusteks ja andmeteks, mille-

---

126 Vt. AMS §30.  
127 Vt. MKS §48.  
128 Vt. MKS §59.

de põhjal maksuasutised saavad ja võivad maksu määrata. Teiseks on äri- ja arveraamatud maksukohuslasele selleks vahendiks, millega ta oma kulusid ja tulusid tõendab. Nii ühel kui teisel korral on äriraaamatuil suur tõenduslik ilme. Nii näiteks teatud tingimusil võib ettevõtte kindlaks teha äriraaamatutega tema poolt tõeliselt saadud kasu, mis võetakse siis ka puhtakasumaksu väljaarvamise aluseks.

Äriraaamatud saavad olla usaldusväärseks maksustamise aluseks ja evida tõendava jõu ainult teatavail tingimusil. Eeskätt on nõuetav, et äriraaamatud oleksid t ä i - e l i k u d , s e l g e d ja k o r r a l i k u l t p e e t u d , kusjuures nende kindlaks tehtud puudulikkust ei või ümber lükata tunnistajate väljaütluste läbi (RAO - 61 - 1924). Sama seisukohta on väljendanud Riigikohtu Administratiivosakond ka ühes oma teises otsuses, milles samuti rõhutatakse, et "ainult korralikult ja täpselt päevast päeva peetud raamatute andmed võivad olla aluseks ettevõtete puhtakasu ja läbimüügi kindlakstegemisel (RAO - 174 - 1936), kuna vastasel korral ei saada äriraaamatuid

129 Vt. Piip, Kaubandusõigus, lk.62.

130 Vt. ÄMS §550.

131 Vt. Maksuseadused II, ÄMS §526, komm.13.

132 Vt. Maksuseadused II, ÄMS §526, komm.9.

aluseks võtta ega puhaskasu kui ka läbimüüki kindlaks teha äri raamatute põhjal.

Milles seisneb äri raamatute puhtus ja korralikus? Neis ei tohi olla määrimist, ~~h~~uurdekirjutamist, leheküljed peavad olema nummerdatud, mis on sunduslik. Parandused peavad olema selged ja neid võib teha vaid enne aasta-  
133  
bilansi kokkuvõtmist.

Kaubanduse seadusega ja Kaubandusliku kohtupidamise seadusega on äri raamatute suhtes pearõhk asetatud just nende formaalsele korrasolekule. Maksundusõiguse seisukohalt on aga üksinda sellest vähe, vaid siin on suure olulise tähtsusega just ka nende sisuline täpsus. Vormiliselt äri raamatud võivad küll õieti peetud olla, see aga ei tähenda veel, et äri raamatute sissekanded ka sisuliselt õiged on. Sissekanded peavad aga ka sisuliselt kontrollitavad olema (RAO - 30 -  
134  
1937) ja raamatupidamine vastama materjal-  
135  
sellele.

Äri raamatutes peavad olema tehtud kõik sissekanded

133 Vt. Piip, Kaubandusõigus, lk. 61.

134 Vt. Maksuseadused II, ÄMS §550, komm.29.

135 Vt. Piip, Kaubandusõigus, lk.61.

ja nende kohta leiduma vastavad tõendavad dokumendid või alused, et näha oleks, mis põhjal iga sissekanne on sooritatud (RAO - 57 - 1937).<sup>136</sup> Need tõendid ärraamatute sissekannete kohta peavad seesugused tõendid olema, mis võimaldavad nende sissekannete alusel kontrollida nii sissekan-<sup>137</sup> deid, kui ka kauba läbikäike (RAO - 89 - 1937). Ärraamatute sissekannete aluseks ei saa võtta umbkaudu õigeks-<sup>138</sup> peetud dokumente (MPK -1787 - 1937).

Olles vaadanud, millistele vorminõuetele peavad vastama ärraamatud ja kuidas nende sissekanded ja sisuline usutavus peavad olema tõendatud, vaatame, kunas võib maksuasutis ärraamatuid maksustamise alustena tagasi lükata ja need tõenditena mitte usaldusväärseks pidada. On selge, et kui ärraamatud ei vasta eespool kirjeldatud vormilistele ja sisulistele nõuetele, et siis ei saa nad tulla maksustamisealustena ega tõenditena kõne alla, sest maksuasutised on õigustatud neid tagasi lükkama, tahetagu nendega taotella siis kas ettevõtte puhtakasu ja läbimüügi kind-

136 Vrd. Maksuseadused II, ÄMS §519, komm.5.

137 Vt. Maksuseadused II, ÄMS §526, komm.14.

138 Vt. Maksuseadused II, ÄMS §526, komm.12.

lakstegemist, kulusummade tõendamist või kaupade sisseoste ja ülejääke või ka teisi äris ja ettevõttes sooritatud tehinguid ning nende läbi saavutatud kahjusid ja kasusid.

Tuleb aga märkida kohe, et isegi siis, kui äriramatud on vormiliselt õieti peetud, on maksuasutised õigustatud maksustamist toimetama äriramatuid kõrvale jättes ja seda juhul, kui äriramatutes või nende juures ei ole asjalikke andmeid, mis vajalikud õige ülevaate saamiseks ettevõtte tulude ja kulude üle (RAO<sup>139</sup>~~437~~-1937).

Samuti ei tohi puududa võimalus äriramatute põhjal kontrollida müüke ja kaupade ülejääke terves ulatuses, kui tahetakse raamatute sissekannete põhjal kindlaks määrata läbimüüki ja puhaskasu (RAO - 89 - 1937)<sup>140</sup>.

Kulusummade suhtes tuleb märkida niipalju, et selles ei ole veel küllalt, kui vaieldavad kulusummad on raamatutest läbi kantud. Seks, et maksuasutised neid kulusummasid maksualusest kasust maha arvaks, on tarvis esitada tõendavad dokumendid, mis vastavaid kulusid kinnitavad, sest vastasel korral saab nende kulude peale vaadata kui tõen-

<sup>139</sup> Vt. Maksuseadused II, ÄMS §550, komm.17.

<sup>140</sup> Vt. Maksuseadused II, ÄMS §526, komm.14.

damata kulude peale ja tuleb neid maksualusele kasule  
141  
juurde arvata (RAO - 57 - 1937).

Kõigist eeltoodust võime järeldada, et maksu määramisel ei ole vormiliselt korralikult peetud ärraamatud üksinda veel küllaldaseks maksustamise aluseks, vaid nende sissekanded peavad olema tõendatud ja nad peavad olema ka sisuliselt usaldusväärsed.

Kui taotellakse raamatute tagasilükkamist sisuliselt nende mitteusaldusvärsuse pärast, siis, nagu Maksupeakomitee leiab, ei ole sarnane ärraamatute tagasilükkamine lubatud ainult võrdlusandmetel. S i s u l i s e l t r a a m a t u i d t a g a s i l ü k a t e s nende mitteusaldusvärsuse pärast, peavad maksuasutised ette tooma ka põhjendatud kaalutlused selle kohta, kas ettevõtte tarvituseloleva raamatupidamise süsteemi juures saab varjata läbimüüki või kasu, mis teel see võib toimuda või kas raamatutes on tehtud sissekandeid, mis ei ole kontrollitava<sup>9</sup>sisuliselt. Ainuüksi võrdlusandmetel teiste ettevõtetega ei saa ärraamatuid tagasi lükata nende mitteusaldusvärsuse pärast (MPK -694-  
141 Vt. Maksuseadused II, ÄMS §519, komm.5.

1936). Sama seisukohta on rõhutanud ka Riigikohus, leides, et ärimaksu seaduse seisukohalt võib ka raamatupidamise seisukohalt õieti peetud äriramatuid mitterahuldavateks tunnistada ärimaksustamiseks. Niisugusel korral peab aga üksnes ära näitama kindlad põhjused, mis tingivad äriramatute kõrvalejätmise, kusjuures Maksupeakomitee võimkonda kuulub kaebuse puhul endastmõistetavalt ka otustamine selle üle, kas maksukomitee põhjendused õieti peetud äriramatute kõrvalejätmiseks maksustamisel on küllaldased ja kaaluvad (RAO - 545 - 1935).<sup>143</sup> Äriramatute usutavuse kontrollimiseks võidakse lasta kas inspektori enda algatusel või asjaosalise palvel äriramatuid läbi vaadata ka asjatundjail.

Nii näeme, et kui maksuasutis tahab raamatuid sisuliselt tagasi lükata, siis peab ta ette tooma selleks põhjendused ja kindlad kaalutlused, mis põhjustavad tal seda tegemast.

Nüüd tuleb aga puudutada veel küsimust, kas tulevad äriramatud tõenditena alati tagasi lükata, kui neis lei-

<sup>142</sup> Vt. Maksuseadused II, ÄMS §550, komm.13.

<sup>143</sup> Vt. Maksuseadused II, ÄMS §550, komm.3.

dub vigu. Seni on seda seisukohta praktiseeritud, mis ka kehtivate seadustega ette nähtud, ja <sup>4</sup>asi raamatuid ilmnenud vigade korral kõrvaldatud. Tohiks olla mõeldav, et iga vormivea ja sisulise ebatäpsuse korral ei tarvitse ärraamatuid alati tagasi lükata, s.t. tingimusteta kõrvaldada. Ravitava vea ja parandatava ebatäpsuse puhul võiksid raamatud jääda siiski tõendusvahendina. Ravimatu vea korral oleks aga nende tagasilükkamine täiesti arusaadav ja paratamatu.

Peale eespool nimetatud nõuete kehtib meil veel 1. jaanuarist 1935.a. ärraamatute suhtes nõue, et need ärritevõtted, kellele raamatu- või arvepidamine seaduse järgi kohustuslik, peavad oma raamatud, mis vastavate seaduste ja määruste järgi korralikuks raamatupidamiseks tarvilikud, pidama eesti keeles.<sup>144</sup>

Ärraamatuid, mis ei vasta eespool tsiteeritud nõuetele, võivad maksuasutised maksudetalituse direktori loal<sup>145</sup> kõrvaldada maksutoimetusest. Nii ei saa maksuasutised selles suhtes talitada täiesti oma suva järgi, vaid nad on oma toimingutes sõltuvad maksudetalituse direktorist.

---

144 Vt. ARKS §1.

145 Vt. ÄRKS §2.

Teiseks pehmendab ÄRKs §§1.ja2. püstitatud nõudeid veel see, et Majandusminister võib lubada kõneloleva seaduse eeskirjadest teha rida erandeid, samuti teeb seadus ise teatud liigi ettevõtete suhtes erandeid.<sup>146</sup>

#### §10. O s k u r i t e a r v a m u s e d .<sup>147</sup>

Oskurite arvamused protokollitult võivad olla maksumise aluseks. Tuleb rõhutada kohe, et o s k u r e i a n n a a n d m e i d , vähemalt ei peaks seda tege- ma, vaid ta a v a l d a b o m a a r v a m u s t , resp. hinnangut teatud faktiliste asjaolude ja küsimuste kohta, milles temal on erilised teadmised ja kogemused ning mida ei saada ilma erilisi teaduslikke, tehnilisi, majanduslik- ke või kunstilisi teadmisi omamata lahendada. Siit sõltub ka kohe v a h e t u n n i s t a j a ja oskuri vahel. Tunnistaja avaldab fakti, mida ta ise tajus, ta kirjeldab ja seletab vastavat juhtumit, ilma et ta sellele oma hinnangut ja

<sup>146</sup> Neist erandeist vt. ligemalt ÄRKs §7.

<sup>147</sup> Karlson-Veski "Õigusteaduse sõnastikus" on "asjatund- ja" mõiste väljendamiseks kasutatud sõna "oskur", mida ka käesolevas töös tarvitatakse, välja arvatud otsesed tsiteeringud seadussättest, kus esineb "asjatundja", vt. lk. 75.

arvamust lisandaks; oskur seevastu just avaldab selle  
148  
fakti kohta oma arvamust, hinnangut.

Ka maksundusõiguses tuleb selge vahe tõmmata tunnistaja ja oskuri vahel, kuna vastasel korral võib juhtuda ühenduses sellega menetlusvigu, mis võivad olla maksustamisotsuse tühistamise ja ümberotsustamise põhjuseks.

MKS §52 näeb ette, et inspektor võib omal algatusel või asjaosalise palvel kutsuda asjatundjaid arvamuse avaldamiseks küsimustes, mille arutamine või hindamine nõuab erilisi teaduslikke, tehnilisi, majanduslikke või kunstilisi teadmisi, samuti võib kutsuda asjatundjaid ka äri- ja arveraamatute revideerimiseks.

Tunnistajate instituut sama seadusega on aga nähtud ette ainult paikliku ülevaatuse puhul, kusjuures ülevaatuse juurde võib tunnistajaid kutsuda nii ülevaatav ametnik kui ka maksukohuslane (MKS §48).

Neid sätteid kõrvutades, märkame siin kohe ilmset vahet. Kõigepealt seisab vahe oskurite ja tunnistajate kutsumise korras. Tunnistajaid võivad m õ l e m a d p o o l e d , nii õigustus- kui kohustusadressaat, k u t -  
148 Vrd. TKS §§83-104, 119-124, §15.

s u d a s u v a l i s e l t ja kumbki pool ei saa selle vastu vaielda, välja arvatud muidugi taandumise ja taandamise juhud. Neist aga allpool. Oskurite kutsumisega on aga juba teine lugu. MKS sätete järgi on oskuri k u t - s u m i n e j ä e t u d õ i g u s t u s a d r e s s a a - d i , avaliku võimu esindaja o t s u s t a d a . Näeme, et inspektor v õ i b omal algatusel või asjaosalise palvel kutsuda eksperte, kuid ta ei tarvitse seda teha ja see oleneb täiesti tema suvast.

Oskuri kutsumise sõltuvaks tegemine inspektori suvast ei tohiks olla millegagi põhjendatud. Või on see motiveeritav ainult ajasäästuga? Igatahes andmete igakülgsesele ja objektiivsele selgitamisele ei tule see kasuks. Õiglase maksustamise huvides oleks küll loomulikum ja õigustatum see seisukoht, et oskuri kutsumine ei ole ära-rippuv inspektori suvast, vaid et seda saaksid mõlemad pooled ühesuguse õigusega otsustada, s.t. kui üks neist avaldab soovi oskuri kutsumiseks, et seda siis ka tehakse, nagu see on tunnistajate kutsumisel paikliku ülevaatuse juures.

Ka on rõhutatud juba eespool, et paikliku ülevaatu-

se juurde tuleks kutsuda asjatundjaid, kui maksukohuslane selleks soovi avaldab.

Ja miks ei võidaks kutsuda alati oskurit, kui MKS §57 järgi tuleb tasuda maksukohuslasel asjatundjale makstud tasu ja sõiduraha, kui ükski asjaolu ei leia eksperdi poolt kinnitust, mille tõestamiseks maksukohuslane palus kutsuda asjatundja, ja kui see nõutakse sisse temalt maksuinspektori otsusel administratiiv-sissenõudmise korras. Kui aga mõni asjaolu on kinnitamist leidnud, siis järjeklikult on olnud ka oskurist kasu. Asjatundjaile makstakse tasu ja sõiduraha Majandusministri poolt määratud normide järgi.<sup>149</sup>

Oskurite suhtes on püstitatud ka rida üldisi nõudeid. Asjatundjaks olemine on avalik kohustus, millest loobuda võib ainult mõjuvail põhjuseil. Mitteilmu-<sup>150</sup>misel võidakse neid trahvida rahatrahviga. Asjatundja ei ole kohustatud ilmuma ülesannete täitmiseks kohta, mis<sup>151</sup> asub ta elukohast kaugemal kui 15 km.

<sup>149</sup> Asjatundjate tasu suhtes vt. Ajutised juhtnõõrid ekspertide kasutamise korra ja nende tasu asjus (AMS määrus XIX §10).

<sup>150</sup> Vrd. TKS §§91,124.

<sup>151</sup> Vt. MKS §52.

Asjatundjale tuletatakse meelde enne ülesande täitmisele asumist, et ta on kohustatud täitma temale pandavat ülesannet erapooletult, õiglaselt ja kooskõlas seadustega ja määrustega ning hoidma saladuses kõik temale ülesande täitmisel teatavaks saanud andmed (MKS §53).

Äri- ja arveraamatute, dokumentide ja ladude vaatlusel on asjaosalisel õigus taandada asjatundjaid, kellele ta ei pea võimalikuks usaldada oma ärisaladusi. Ta võib aga seda teha ainult sel juhul, kui ta näitab et tal on<sup>152</sup> umbusuks mõjuvaid põhjusi.

Kuid mitte üksi ärisaladuste mitteusaldamise korral ei ole tegemist asjatundjate taandamisega, vaid on veel teisi juhtumeid, millal asjatundjad peavad taanduma või nad taandatakse.

Asjatundja peab taanduma:

1) asjas, mis puudutab teda ennast, ta abikaasat, sugulasi ülenevas või alanevas joones või sugulasi külgi-joones kuni neljanda astmeni või hõimlasi kuni teise ast-<sup>153</sup>meni, samuti isikut, kelle teenistuses ta seisab;

---

152 Vt. MKS §53.

153 Suguluse ja hõimluse kohta vt. käesoleva töö viide 113 lk. 63.

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

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

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

5) asjas, mille järgi tema vastu on alatud distsiplinaar- või kriminaaltoimetus.<sup>154</sup>

Asjaosaline võib nõuda asjatundja taandamist enne asja arutamisele tulekut. Hiljem võib asjaosaline nõuda taandamist ainult siis, kui taandamise põhjus tekib pärast taandamise eelmises lõikes määratud tähtaega.<sup>155</sup>

Taandumise või taandamise korral kutsutakse uus asjatundja. MKS §§39-53 põhjal maksavad tunnistajate taandamise kohta ühesugused eeskirjad oskuritega. Nagu oskureid ei taandata ilma asjaosalise palveta, nii ka tunnistajaid. Siin tuleb just rõhutada, et tunnistajate ja oskurite taandamist peab nõudma asjaosaline ise, millist

<sup>154</sup> Vt. MKS §53, §39.

<sup>155</sup> Vrd. MKS §40.

asjaolu on alla kriipsutanud ka Riigikohtu Administratiiv-  
156  
osakond oma otsuses (RAO - 280 - 1935).

Üldiselt ei rakendata aga tunnistajate suhtes kõiki eeskirju, mis oskurite kohta §§52 ja 53 on üles seatud. Sellepärast tuleb ka selget vahet teha, kas teatud isik on kuulatud üle oskurina või tunnistajana. Üksikuil juhtu- mitel on see saanud kaebuste põhjuseks ja Riigikohtu Administratiivosakonnal on tulnud siin küsimuse kohta oma ühtlustav otsus langetada.

Nagu eespool juba rõhutasime, avaldab oskur ainult oma arvamuse ja hinnangu teatud asjaolude ja küsimuste kohta, kuna konkreetseid andmeid, teateid üksikmaksusta- misjuhu kohta võidakse küsitleda tunnistajailt, õigemini teadeteandjailt. Et viimaste suhtes ei tule rakendamisele kõik sätted, mis käivad oskurite kohta, siis siin võibki arusaamatusi tulla. Nii on tulnud kohtuvõimudel lahendada juhtum, kus maksuinspektor ja peakomitee mainides asja- tundjaid, on selle all mõtelnud ülekuulatud tunnistajaid, kes tunnevad kaebajate tegevust. Riigikohus on asunud seisukohale, et sarnaste isikute kohta MKS §§52 ja 53  
156 Vt. Maksuseadused II, MKS §39, komm. 1.

nõudeid täita ei ole tarvilik (RAO - 473 - 1936).

Siit võib järeldada, et tunnistajad võivad anda seletusi asjaolude kohta, millega nad tuttavad on (näit. naaberärimees võib olla teadlik oma naabri ärilisest olukorrast, läbimüügist jne. või jälle advokaat oma kolleegi sissetulekuist jne.). Säärastel isikutel seega ei tule avaldada õieti oma arvamust, vaid neilt hangitakse andmeid, millele alusel asutakse maksustamist otsustama.

See viib meid välja õieti askuri-tunnistaja ühise instituudini, milline aga meil on haldusmenetluses tundmatu. Kuigi meil praksises tuleb alati kehtivate seaduste alusel kindlat vahet teha, kas teatud isik on üle kuulatud oskurina või tunnistajana, sest sellest sõltub vastavate seaduseeskirjade ~~takendamine~~, peab tähendama, et väga sageli <sup>on raske</sup> maksustamise alal vahet teha oskuri ja tunnistaja, õigemini teadeteandja vahel, kuna tihti raske on kindlaks teha, kus oskuri arvamuse avaldus lõpeb ja algab tunnistaja väljaütlus-seletus, ning vastupidi.

Kõigile vaatamata on siiski vahetegu oskuri ja tunnistaja vahel tarvilik ja paratamatu ning seda nõuavad ka vastavad seadussätted.

157 Vt. Maksuseadused II, MKS §52, komm.1.

### 3. p e a t ü k k .

#### O T S U S T U S M E N E T L U S .

§11. M a k s u m ä ä r a m i n e k ü l l a l d a s  
t e a n d m e t e o l e m a s o l u l .

Siin kerkib üles kohe küsimus m i l l a l o n  
andmed küllaldased ning m i s s u g u s e d andmed  
on küllaldased ja objektiivsed, et nende põhjal maksu  
kindlaks määrata. MKS sätted seda küsimust otseselt ei  
lahenda ega meile selle kohta konkreetset vastust ja ük-  
sikasjalikku määritelu ei anna.

§60 ütleb, et maksu määramise otsustab inspektor  
k õ i g i kogutud andmete põhjal, arvestades r i i g i  
k u i k a m a k s u k o h u s l a s e k a s u k s  
k õ n e l e v a i d a s j a o l u s i d , kuna §54 kons-  
tateerib, et inspektor hoolitseb selle eest, et maksukoh-  
usluse kindlakstegemiseks ja maksumääramiseks vajalikud  
andmed oleksid k ü l l a l d a s e d .

Neid paragrahve ligemalt analüüsites, võib leida

teatud aluseid ja pidepunkte, millede põhjal saab otsustada, kas andmed on küllaldased või mitte. Kõigepealt tuleb maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks arvesse võtta kõik kogutud andmed, <sup>4</sup>ühenduses nende andmete kasutamisega ei saa inspektor toimida ühekülgselt ega ainult ühe poole huvide s, sest kogutud andmete põhjal maksu tuvastades, ta peab arvestama riigi- kui ka maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid.

Eriti rõhutamist väärrib siin see viimane nõue, sest sellega on seaduses selgesõnaliselt väljendust leidnud põhimõtte, et inspektor ei ole üksnes fiskuse esindaja, kes silmas peab ainult riigikassa huvisid ja neile huvidele oluliselt tähtsaid andmeid, vaid inspektor peab toimima seaduse objektiivse esindajana ja õiglase rakendajana ning ei tohi säärasena ka maksukohuslase õiglasi huvisid tähele panemata jätta. Nii ei tohi teda huvitada kogutud andmeist ainult need asjaolud, mis kõnelevad riigi kasuks, vaid tema peab koguma ja tähele panema ka neid andmeid ja asjaolusid, mis võivad seaduse kohaselt kasuks tulla maksukohuslasele, sest tema peab käima maksundusõi-

guses üldtuntud põhimõtte järgi " p r o l e g e n o n  
p r o f i s c o " .

See seisukoht on leidnud täielikku rõhutamist ka  
MKS seletuskirjas, milles muuseas üteldakse: "Selle para-  
grahvi (s.o.§54) esimene lõige püstitab deklaratiivselt  
kohustuse hoolitseda a m e t i v o l i l i s e l t selle  
eest, et maksustamiseks vajalikud andmed oleksid küllalda-  
sed. Sellega tahab eelnõu toonitada, et andmete kogumised  
peab maksuasutis täitma o b j e k t i i v s e l t seadu-  
se nõudeid ja l o o b u m a ü h e k ü l g s e s t huvi-  
de kaitsest.  
158

Samad seisukohad ja põhimõtted on leidnud väljendust  
ja kindlatoonilist rõhutamist ka m a k s u n d u s õ i -  
g u s l i k u s k i r j a n d u s e s , kus samuti lei-  
takse, et küllaldaste ja objektiivsete andmete eest peab  
maksuasutis hoolitsema ametivoliliselt. Prof. dr. J.V.  
159

V a a b e l määritleb ka ligemalt millised andmed on  
küllaldased ja objektiivsed. Tema järgi a n d m e t e  
k ü l l a l d u s a v a l d u b s e l l e s , e t

158 Vt. Maksuseadused II, MKS §54, komm. 1.

159 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk.145; Konrad, Handbuch,  
lk. 260 jj.

need konstateeriks id vastuvaidlematult ja purgivalt maksukohustust tingivate asjaolude esiletuleku ja selgitaks id maksustamisalused. Objektiivsus avaldub selles, et andmed oleks id kogutud erapooletult ega esitaks ainult ühe poole huvis id, vaid taotleks id seaduse täpsa täitmise sihti.

160

Nagu konstateeritud, peab küllaldaste ja objektiivsete andmete eest hoolitsema inspektor ametivoliliselt. Nii on see talle seadusega peale pandud otseseks kohustuseks. Selle kohustuse piirid on aga siiski määritletud ja teatud raami asetatud. Inspektor kogub peale riigikassa huvides tähtsate andmete maksukohuslase kasuks kõnelevaid andmeid niivõrd, kui võrd nende andmete olemasolu ja asukoht on temale teada ja kui võrd nende esitamine pole võimalik maksukohuslasel

160 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk, 145.

161  
e n d a l .

Mil viisil inspektor nende andmete olemasolust ja asukohast teada saab ja teadlik on, see iseenesest ei ole olulise tähtsusega. Tuleb eeldada, et inspektor võib kasutada siin kõiki seadusega lubatud teid ja menetluskordi. Tähtsam on aga küsimus, kui võrd inspektorid siin oma kohustusi täidavad ja kui võrd erapooletult nad suudavad andmeid koguda ja neid hinnata, mille tarvilikkusest toonitab  
162  
ka MKS üldkomisjon.

Just siin ei ole asi kõik nii, nagu ta peaks olema. Olukord osutub pahatihti selliseks, et seaduse õilis põhimõte jääb rakendamata ja siht saavutamata. Kül-  
lap osalt sellest on tingitud ja ka arusaadavad kirumised maksuinspektorite üle ja ütlused ning hädaldamised, et maksuinspektorid "teevad liiga", "ei talita õieti", "on määranud ülekohtuselt kõrge maksu", "ei ole arvestanud esitatud andmeid" jne.jne. Muidugi mõista on säärased hä-

---

161 Vt. MKS §54.

162 Vt. Maksuseadused II, MKS §60, komm.1.

daldamised suurelt osalt liialdatud, kuid teinekord leidub neis siiski ka k ü b e k e t õ t t , sest maksuinspektorid sageli unustavad ära, et nad peaksid olema õiglased seaduse rakendajad ja silmas pidama vajaduse korral ka maksumaksja õiglasi huvisid ning mitte toimima e h t b ü r o k r a a t i d e n a .

Milles see bürokraatsus seisab? MKS §56 näeb ette, et kui inspektor leiab, et mõne temale teadaoleva olulise asjaolu kohta, mis on tähtis maksukohuslase huvides, pole esitatud tõendusi, siis ta teatab sellest maksukohuslasele määrates temale tähtaja tõenduste esitamiseks, kui tähtaja määramine ei tekita viivitust asjas.

Nii peaks vastavalt seadusele inspektor teatama maksukohuslasele tõendite esitamise vajadusest ja koguma ka neid andmeid, millede esitamine ei ole maksukohuslasel endal võimalik. Mis me aga tegelikult näeme ja millest kõnelevad üksikud konkreetsed juhtumid? On tulnud ette seiku, kus maksukohuslane on palunud inspektorit teatada, millal ta võiks ilmuda tema juurde (maksukomisjoni) kulusid tõendavate dokumentide esitamiseks. Inspektor ei ole aga temalt kulude dokumente nõudnud ega nende esitamiseks

ka tähtaega määranud, rikkudes seega MKS §56, nagu on tulnud seda konstateerida Maksupeakomiteel (MPK -2100 -<sup>163</sup>-1934).

Esineb aga veel teisigi juhtumeid, mis küllalt selgelt iseloomustavad bürokraatlik kustus meie maksuasutiste ja maksuinspektorite juures. Nii on kord Maksupeakomiteel tulnud konstateerida: "...käesolevast toimetusest ei nähtu, et maksuinspektor oleks püüdnud ki selgitada või kontrollida maksukohuslase deklaratsiooni andmeid, vaid deklaratsioonis leidub ainult punase pliiatsiga tehtud maksuinspektori märkus: "Arvatavasti kasutas kuni aasta lõpuni", kuid see "arvatavasti" ei ole millegagi põhjendatud (MPK -325 -1935)<sup>164</sup>

Teisel korral on Maksupeakomitee pidanud tühistama maksustamise, "kuna maksukomisjon, kaheldes maksniku ülalpidamisel olnud perekonnaliikmete suhtes deklaratsiooni õiguses, on jätnud tähelepanemata ja järelkatsumata maksniku märkuse deklaratsioonil, et kahel eelmisel aastal ta on olnud maksust

---

163 Vt. Maksuseadused II, MKS §56, komm.5.

164 Vt. Maksuseadused II, MKS §54, komm.4.

vabastatud venna ja kahe õe ülalpidamise tõttu ( MPK -  
165  
633 - 1934).

Sama Maksupeakomitee üht kaebust arutades on kons-  
tateerinud: "MKS §54 põhjal maksukomisjon pidi ise koguma  
tarvilikud andmed õige maksustamise aluse arvutamiseks.  
Kuna seda tehtud ei ole ja vastulause rahuldamata jäetud  
puhtvormilistel põhjustel, on maksukomisjon rikkunud §54  
ja Tulumaksu seaduse §21. Selgunud andmetel tuleb kaebaja-  
le arvestada TMS §21 ettenähtud abielulise norm ja ka vas-  
tav mahaarvamine teha lapse arvel" ( MPK - 1658 - 1936 ).  
166

Mida näitavad need ettetoodud juhtumid ja mida me  
nende põhjal järeldada tohiksime? Need juhtumid näitavad  
ja kinnitavad eespool esitatud väiteid, et nii mõnelgi  
korral nii mõnedki maksuinspektori d e i  
t a o t l e o l l a o b j e k t i i v s e d s e a d u -  
s e r a k e n d a j a d , v a i d t e o t s e t a k s e  
b ü r o k r a a t i d e n a , k e l l e l s e i s a v a d s ü d a m e l  
ainult fiskuse, riigikassa huvid ja keda kannab mentali-  
teet, et ta riigikassa huvidele peab ohvriks tooma maksu-

165 Vt. Maksuseadused II, MKS §56, komm. 4.

166 Vt. Maksuseadused II, MKS §54, komm. 5.

maksva kodaniku õigustatud huvid. Säärase mentaliteedi kandjaiks on, nagu seda kinnitavad need, kellel maksuasutistega sagedamini tegemist, just vanemad maksuinspektorid, kes on käinud läbi veneaegsest koolist ja kannavad veneaegse haldusametniku kivinenud vaimu.

Seaduse täpse täitmise sihist ja põhimõttest ei ole nihkutud kõrvale mitte üksnes andmete küllaldase kogumise, selgitamise ja kontrollimise alal, vaid nii mõnigi teine seadussäte on jäänud seni praksises täitmata. Nii ei olevat meil seni rakendamist leidnud MKS §56, mis näeb ette põhimõtte, õigemini kohustuse maksuinspektorile, mille järgi maksuinspektor, kui ta leiab, et mõne temale teadaoleva olulise asjaolu kohta, mis on tähtis maksukohuslase huvides, pole esitatud tõendusi, siis ta teatab sellest maksukohuslasele, määrates temale tähtaja tõenduste esitamiseks, kui tähtaja määramine ei tekita viivitust  
167  
asjas.

Niisuguse talitusviisi juures ei saa kahjustatud ainult maksukohuslase huvid, vaid ka riigikassa võib siin

---

167 Seda väidet on nentunud prof. dr. J. Vaabel ka oma loengutes.

kaotada, sest säärane käitumine maksuasutiste poolt, kus täpselt ei jälgita ega rakendata seaduse sätteid, võib anda põhjust maksuvarjamiseks, maksupõigeteks ja ebaõiglaseks maksustamiseks, sest kõik asjaolud ei saa küllaldaselt ega objektiivselt selgitatud ja kontrollitud, mis on maksuseaduste ja maksustamise ülimalt sihiks ning õiglase maksu määramise kõigutamata aluseks.

Käsitlemist vajab siin veel MKS §55, mis näeb ette, et kui maksukohuslane toetub asjaoludele, mida on võimalik teha kindlaks kohtu- või valitsusasutistes olevate ametlike dokumentidega, siis nõuab inspektor sealt nimetatud akti või vastavad väljavõtted või vaatleb neid kohapeal, või annab maksukohuslasele sellekohase tunnistuse teatise saamiseks.

Kui dokumendi väljanõudmine tekitaks asjatoimetuses viivituse, mida maksustamise huvides ei või lubada, siis võib inspektor asja otsustada dokumenti välja nõudmata.

Meid huvitab sellest paragrahvist just viimane lõige, mis annab asja otsustamiseks inspektorile suvalise

õiguse. Tekib küsimus, millal võib inspektor keelduda selle soodustuse andmisest maksukohuslasele ja millal selle andmin ei oleks lubatav, maksustamise huvides viivituse tõttu. MKS seletuskirjas üteldakse, et selle soodustuse kuritarvitamise ärahoidmiseks on nähtud ette keeldumuse võimalus soodustuse andmisest.<sup>168</sup>

Kuna vastavate aktide ja väljavõtete väljanõudmine või jälle paiklik vaatlus ei nõua tegelikult väga pikka aega, siis tohiks eeldada, et maksustamise huvidele see iseenesest väga olulisi ja häirivaid tagajärgi esile ei saaks kutsuda. Seega ei näi siin kuritarviduste oht ka mitte suur olevat, sest vaevalt hakkab maksukohuslane paarinädalase viivitamise pärast jooksva ametiasutiste vahet teadiste hankimiseks ja pealegi siis, kui ta on ise väga hästi teadlik, et need väljanõutavad aktid ja tunnistused tema maksukoormat ei kergenda. Kõne alla võiks siin tulla ennem maksuasutise, resp. inspektori tahtlik tülitamine.

Seepärast tundub küll, et seda teed maksukohuslaste poolt kasutatakse ikkagi viimase ja tõesti vajaliku abinõuna. Vt. Maksuseadused II, MKS §55, komml 1.

nõuna. Sõltuvalt sellest tohiks olla nõuetav, et inspektor oma suvaõiguse kasutamisesega selle paragrahvi rakendamisel tagasihoiulik peaks olema ja seal, kus vähegi asi annab viivitada, maksukohuslase palve ka rahuldama. Meie arvates saab keeldumine tulla vaid siis kõne alla, kui inspektori aktiivseid andmeid on täielikult küllaldased, et maksustamist otsustada. Sel juhul võib viivituse küsimus üles kerkida ja sellele ka keeldumine järgneda. Puudulikkude andmete olemasolul ei tohiks aga maksuinspektor selle soodustuse andmisest maksukohuslasele kunagi keelduda, olgu ehk siis vahest mõnel erandjuhul, kui viivitusel võivad ehk tõesti olla olulised tagajärjed maksukohustuse realiseerimisel.

Lõpetanud maksu kindlaksmääramise menetluse vaatluse küllaldaste andmete olemasolul, konstateeritagu eeltoodu põhjal kokkuvõttes järgmist:

Maksu määramine kõigi kogutud andmete põhjal, resp. küllaldaste andmete olemasolul seisneb eeskätt selles, et

akti koondatakse purgivalt kõik võimalikud andmed, mis teatud konkreetse maksustamisjuhtumi kohta käivad, kusjuures neid andmeid ei ole kohustatud üksi esitama maksukohuslane, vaid neid on kohustatud hankima ka maksuinspektor ametivolililiselt.

Teiseks peavad need andmed olema küllaldased ja objektiivsed, et maksu kindlaks määrata. Küllaldased andmed on niisugused, mis vastuvaidlematult ja purgivalt konstateerivad maksukohustust tingivate asjaolude esiletuleku ja selgitavad maksustamisaluseid. Objektiivsed on sääraseid andmed, mis on kogutud erapooletult ega esita ainult ühe poole huvisid, vaid taotlevad seaduse täpse täitmise sihti. Need andmed peavad leiduma aktis, sest asutis võib otsustada maksu määramise ainult aktis leiduvate andmete põhjal.

Kolmandaks on eriliselt tähtis ja oluline, et maksuinspektor toimiks seaduse objektiivse rakendajana ja arvestaks maksu määramisel riigi kui ka maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid. Maksuinspektor peab maksukohuslase tähelepanu juhtima asjaoludele, millede tõestamine

---

169 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 146.

on maksukohuslase huvides tähtis ja mida maksukohuslane ei ole teinud, mis aga inspektorile on teada.

On maksuinspektor täitnud täpselt seaduse poolt esitatud nõuded ja leiab, et tema käsutuses olevad andmed on küllaldased maksu määramiseks, teeb ta maksustamisotsuse. Leiab ta aga, et andmed on puudulikud, siis asub ta maksu tuvastama õiglase hindamise teel, mis nõuab erikorda

§12. M a k s u m ä ä r a m i n e õ i g l a s e  
h i n d a m i s e t e e l .

Kui ei lähe korda hankida maksu määramiseks vajalikke otseseid andmeid või kui need pole usaldusväärsed, ütleb MKS §61, siis määrab inspektor maksu õiglase hindamise teel andmete põhjal, mida on läinud korda koguda, kasutades ühtlasi asjakohaseid võrdlusi teistes samalaadilistes asjades kindlakstehtud andmetega, samuti ka tarbekorral asjatundjate arvamusi.

Ülaltoodud paragrahvi analüüsides, tuleb kõigepealt konstateerida, et inspektor võib maksu määramist õiglase hindamise teel ette võtta vaid siis, kui tal <sup>puuduvad</sup> maksustamis-

otsuse tegemiseks vajalikud atsused andmed, või mille usaldusvääruses tal on põhjust kahelda. Nii ei saa inspektor seda küsimust otsustada täiesti suvaliselt ja oma subjektiivsete kaalutluste kohaselt, vaid ta peab kõigepealt kaaluma, järgides seaduse sihti ja mõtet, kas tal olemasolevad andmed ei ole vahest selleks küllaldased, et maksu kindlaks määrata menetluse järgi, mis on ette nähtud küllaldaste andmete olemasolul.

Küllaldaste ja objektiivsete andmete olemasolu üle otsustamiseks jääb aga paratamatult kehtima inspektori suvaline seisukoht ja subjektiivsete kaalutluste moment, sest maksuasutis otsustab siin vähemalt esialgselt, kas andmed on küllaldased ja objektiivsed või mitte.

Siit juba aga edasi minnes, kitseneb järjest inspektori suvaline teotsemine ja tõkestatakse

---

170 Vrd. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 146.

seaduses määratud sihiga, mis moodustab positiivse kont-  
rolliva pidepunkti.  
171

H i n d a m i s t ennast, mis tähendab õieti tea-  
tudviisilist andmete kasutamist, ei saa aga inspektor  
enam suvaliselt otsustada. H i n d a m i n e p e a b  
t u g i n e m a a n d m e t e l e , m i d a o n l ä i -  
n u d k o r d a k o g u d a , k a s u t a d e s ü h t -  
l a s i a s j a k o h a s e i d v ö r d l u s i t e i s  
t e s s a m a l a a d i l i s t e s a s j a d e s  
k i n d l a k s t e h t u d a n d m e t e g a , s a m u -  
t i k a t a r b e k o r r a l a s j a t u n d j a t e  
a r v a m u s i ( M K S § 6 1 ).

MKS §61 sõnastusest tuleb järeldada, et k a h i n -  
d a m i s e j u u r e s p e a v a d v ä h e m a l t  
m õ n e s u g u s e d k i a n d m e d o l e m a . K u i  
m i n g i s u g u s e i d a n d m e i d e i o l e , s . t . k u i a n d m e d ü l d s e p u u -  
d u v a d , s i i s s e a d u s e m õ t t e k o h a s e l t e i s a a m a k s u s t a m i s t  
e t t e v õ t t a e g a m a k s u s t a m i s o t s u s t t e h a . S e e o n k a l o o m u l i k ,  
s e s t m a k s u s t a m i s e k s p e a b o l e m a , n a g u e e s p o o l k o n s t a t e e r i -  
t u d , a n d m e s t i k , m i s t õ e n d a k s m a k s u o l m a s t i k u e s i l e t u l e k u t .  
171 Vrd. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 146.

Selle puudumisel peab ka maksustamine ära langema.

Nii võib hindamise teel maksu määramine tulla vaid seal kõne alla, kus on olemas kas osalised, puudulikud või kaudsed andmed, mis annavad teatud pidepunkte küsimuse otsustamiseks ja andmete võrdlemiseks. H i n d a m i - s e a l u s e d (igatahes) p e a v a d s e l g u m a a k t i s t ning vähemalt kaebuse puhul peab otsustaja p õ h i s t a m a , miks ei läinud korda hankida andmeid või mispärast need ei osutu küllaldasteks ning missugusel alustel osutub tehtud hindamine õigeks.<sup>172</sup>

Siin tulemegi küsimuse juurde kunas ei saa lugeda andmeid küllaldasteks ja kunas nad on ebausaldusväärsed. Küllaldasteks ei saa lugeda andmeid siis, kui nende põhjal ei saa vastuvaidlematult ja purgivalt konstateerida maksukohustust tingivate asjaolude esiletulekut ega maksustamisotsust põhistada. Põhistuse peab aga leidma iga asu-<sup>173</sup>tise seisukoht ja see põhistus peab avalduma aktis.

Andmete e b a u s a l d u s v ä ä r s u s t e i s a a samuti inspektor l i h t s a l t k o n s t a -

<sup>172</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 146.

<sup>173</sup> Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 146.

t e e r i d a , vaid ta peab ka seda p õ h j e n d a m a  
174  
ja n ä i t a m a a k t i s . Kahtlusest siin üksi on  
vähe. Senikaua, kui maksuinspektor ei ole tõendanud ja  
andmete varal näidanud maksukohuslaselt esitatud tulu tea-  
daande ebatäpsust, ebausaldusväärsust, seni peab olema  
teadaanne inspektorile maksu määramisel aluseks ja omama  
siduva tähtsuse, nagu on seda seletanud Riigikohtu Admi-  
nistratiivosakond (RAO-15-1935). Samuti on Riigikohtu  
Administratiivosakond seletanud (RAO-146-1934), et MKS §61  
põhjal ei saa maksukohuslase tulu hinnata andmete põhjal,  
m i l l e u s a l d u s v ä ä r s u s e ü l e e i  
o l e v õ i m a l i k o t s u s t a d a asjaosaliste  
kaebuse puhul j ä r g m i s t e l a s j a o t s u s -  
t a m i s e a s t m e t e l j a m i s o n t e a d a  
ü k s n e s m a k s u k o m i t e e l , kuid ei ole tea-  
tavaks tehtud asjaosalistele ega järgmistele asja otsusta-  
175  
mise astmetele.

Seda Riigikohtu põhistatud otsust silmas pidades,  
tuleb märkida, et kuigi kogutud andmete hindamisel otsus-

174 Vt. Maksuseadused II, MKS §61, komm.1.

175 Vt. Maksuseadused II, MKS §61, komm.2.

tavad maksuasutised ise, missuguseid andmeid kasutada ja  
176  
uskuda, ei ole sellest veel küllalt, vaid tähtis on siin,  
et andmete usaldusväärsusst või  
ebausaldusväärsusst oleks võimalik  
järelle katsuda ka järgmistel  
asjaotsustamise astmetel  
ja samuti ka asjaosalistel, et  
nad saaksid tõendada, et hindamise  
aluseks võetud andmed on  
ekslikud. Nii tuleb konstateerida, et mitte üksi  
andmete ebausaldusväärsusst ei tule maksuasutistel põhjenda-  
da ja aktis näidata, vaid neil tuleb üldse näi-  
data ära, miks need ühed või tei-  
sed andmed maksukohuslase tulu  
hindamisel arvesse on võtnud  
või kõrvale jätnud, kusjuures  
neid andmeid ja vastavaid asja-  
olusid nad ei või jätta ainult  
enda teada.

Milleks see on oluline? Just selleks, et mõlemapool-

176 Vrd. Maksuseadused II, MKS §61, komm. 3.

seid seisukohti kaalutelles otsustab siis kaebasutis, kas maksuasutise otsus on objektiivne ja õiglane, kas andmed, mille põhjal tehti otsus, olid küllaldased ja usaldusväärased ning kas maksuasutise teotsemine menetluse puhul oli kokkukõlas seaduse poolt seatud sihi jälgimisega.<sup>177</sup>

Siin jõuame veel ühe tähtsa küsimuse juurde, millega maksu määramisel hindamise teel tuleb tegemist teha ja mis ka kaebusi maksustamisotsuste vastu rohkesti on põhjustanud. See on maksuasutiste k a l k u l a t s i o o n ehk arvatlus, mida võetakse aluseks maksu määramisel.

Kalkulatsiooni, kui sarnast MKS otseselt ei maini, vaid seaduses on üteldud, et inspektor võib kasutada asjakohaseid võrdlusi teistes samalaadilistes asjades kindlaks tehtud andmetega, samuti tarbekorral kasutada ka asjatundjate arvamusi (MKS §61). Oma kalkulatsiooni koostamiseks võib inspektor suvaliselt kasutada väga mitmesuguseid andmeid ja nende põhjal püstitada arvatluse, mida ta maksu määramisel aluseks võtab. Oluline on aga siin see, 177 Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lk. 147.

et kalkulatsioonist nähtuks missugustel alustel ja andme-  
tel see on koostatud (RAO-148-1935).<sup>178</sup>

Sagedamini tuleb maksuasutistel kalkulatsiooni ka-  
sutada e t t e v õ t t e l ä b i k ä i g u m ä ä r a -  
m i s e l . Riigikohtu Administratiivosakond ühes oma  
otsuses põhistab selle tarvidust sellega, et maksuasuti-  
sed, määrates maksukohuslase ettevõtte läbikäigu MKS §61  
korras kindlaks, on sunnitud ka kalkulatsiooni kasutama,  
kui maksukohuslane kindlaid andmeid ei esita (RAO-365-  
-1935).<sup>179</sup>

Kui läbimüük määratakse kindlaks kaudsete andmete  
põhjal, siis ei saa nõudagi, et kindlaks määratud läbi-  
müük vastaks täpselt tõelisele läbimüügile, vaid see võib  
enam-vähem umbkaudne olla (RAO-13-1935).<sup>180</sup>

Nagu neist Riigikohtu põhistustest järeldada võib,  
ei saa nõuda kalkulatsioonilt, et see oleks maksukohusla-  
se tõelisele tulusummale täpselt vastav, vaid see võib  
t e a t u d m ä ä r a l u m b k a u d n e o l l a ,  
tähtis on vaid see, et oleks näidatud alused, mille põh-

178 Vrd. Maksuseadused II, MKS §61, komm. 8.

179 Vt. Maksuseadused II, MKS §61, komm. 9.

180 Vt. Maksuseadused II, MKS §61, komm. 6.

jal kalkulatsioon on koostatud ja arvestused tehtud. Igatahes ei või maksukohuslane maksuasutise poolt koostatud kalkulatsiooni, mis rajatud tema poolt kogutud andmetele, o m a l t p o o l t k o o s t a t u d k a l k u l a t s i o o n i g a h a k a t a ü m b e r l ü k k a m a , kuna tema igal juhul peab võimeline olema selleks, et kindlaid andmeid esitada kõige oma ettevõtte <sup>181</sup> kohta (RAO-365-1935).

Mis puutub veel p i d e p u n k t i d e s s e , mida inspektor kasutab maksu määramiselehindamise teel, siis olgu tähendatud, et siin evib ka tähtsuse andmete, õigemini üteldud, kahe või enam ühel alal tegutseva maksukohuslase tulu v ö r d l e m i n e . Tulude võrdlemine seisab selles, et ühe maksukohuslase poolt ülesantud kindlatel andmetel põhinev ja usaldusväärne tulu võetakse aluseks teise maksukohuslase tulu arvestamiseks, kusjuures võidakse küsitleda ka oskureid.

V ö r d l u s e t e e l tulu kindlakstegemist ja maksu määramist on meil võrdlemisi rohkesti praktiseeritud ja seda just peamiselt v a b a k u t s e l i s t e 181 Vt. Maksuseadused II, MKS §61, komm.9.

(advokaatide, arstide j.t) juures. See menetlus on aga ka väga rohkesti vaideid ja kaebusi maksustamisotsuste vastu põhjustanud ja tekitanud isegi laiemas ulatuses paksu verd, nagu me nägime seda alles käesoleva aasta sügisel Tartu advokaatide juures, kus ajalehe juhtkirjas süüdistati maksuasutist selles, et ta külvab umbusaldust rahva keskel advokatuuri suhtes ja sünnitab advokaatidele majanduslikku kahju.

Võrdluse juures on kõigepealt oluline see, et inspektor peab leidma andmeid, mille varal ta saab ja suudab näidata, et kahe võrdluse all oleva maksukohuslase tegevusmaht ja tulu on kas võrdne või jälle suurem ehk vähem. Selle kohta ta võib ka oskurite arvamusi ära kuulata.

Andmetest, mis võrdluse juures omavad olulisema tähtsuse, on arstide juures patsientide ja advokaatide juures klientide arv. Patsientide üldarv arstide juures

---

182 Vt. "Postimees" nr. 265, 30.sept.1938.

muude andmete puudumisel evib olulise tähtsuse, kuigi see ei määra täpselt arsti sissetuleku suurust, mis ole-  
neb nii haiguste iseloomust kui ka haigete jõukusest  
183  
(RAO-279-1936).

Sama seisukoht tohiks olla kehtiv ka advokaatide suhtes. Siingi ei saa advokaadi sissetulekuid sõltuvaks teha ainult aetud asjade üldarvust, sest oluline on siin ka see, millist liiki (tsiviil-, administratiiv- või kriminaal-) need asjad on olnud ja kui suured. Kahtlemata mängib siingi rolli ka kliendi jõukus. Enam-vähem teatud objektiivse pildi annab aga ikkagi aetud asjade üldarv.

Võiks arvata, et kui arst e<sup>h</sup>itab oma erapraksisest saadud tulu suuruse kindlakstegemiseks patsientide raama-  
tu, et siis peaks sellega olema selle maksukohuslase tulu ka küllaldaselt tõestatud. Tegelikult on Maksupeakomitee ja ka Riigikohtu Administratiivosakond asunud teisele seisukohale ja konstateerivad, et patsientide baamatut üksinda ei saa lugeda küllaldaseks tulude tõenduseks (RAO-279-  
184  
1936).

183 Vt. Maksuseadused II, MKS §61, komm. 11.

184 Vt. Maksuseadused II, MKS §61, komm. 11.

Sellest tuleb järeldada, et ka advokaatide tulu kohta ei ole küllaldaselt tõendav advokaadile usaldatud ja tema poolt aetavate asjade nimekiri, mida ta kohtuasutiste seaduse §406 järgi on kohustatud pidama.

Kui nüüd inspektor ei usalda vabakutselise maksukohuslase poolt ülesantud tulusummat, kas ta peab siis hakkama järele pärima kõigilt maksukohuslase klientidelt palju näd talle on maksnud tasu jne. See küsimus võib loomulikult siis kõne alla tulla, kui maksuasutisel on teada klientide elukohad ükskõik kas maksukohuslase enda ülesandel või mõnel muul teel. Riigikohtu Administratiivosakond on siin seletanud, et ei saa nõuda maksuasutistelt, et nad peaksid iga kliendi käest järgi pärima, kas ja <sup>185</sup> kuipalju ta on maksnud (RAO-25-1935 j.t. varasemad otsused)

Et seda aga maksuasutis teha võib, kui ta ei põlga vaeva, selles ei ole kahtlust, sest MKS §45 ja §46 võib maksuinspektor, nagu juba eelpool nägime, nõuda kolmandailt isikuilt ja asutistelt teateid neile teadaolevate asjaolude kohta, mis on vajalikud teiste isikute maksukohusluse ja tuluallikate kindlakstegemiseks.

185 Vt. Maksuseadused II, MKS §61, komm.7.

Selles mõttes on näiteks Tartu maksuameti talitusviis, kui ta on püüdnud kohtu toimingute kaudu selgitada advokaatide klientide arvu ja neilt järele pärida makstud tasusid, täiesti seaduspärane ja objektiivsete andmete saamiseks õigustatud. Iseküsimus on muidugi see, kuidas see advokaatidele meeldib ja kuidas see nende klientide silmis mõjub ning kas seda oleks tarvisenud ette võtta, sest siin oleks ehk aidanud maksuasutist küsimust otsustada mõni teine lihtsam viis.

Seda enam vajaks säärase aktsiooni ettevõtmine kaalumist, sest täiesti aluseta ei ole siin ka see väide, mida Advokaat "Postimehes" avaldatud juhtkirjas märgib, et mõni klient võib vahepeal oma advokaadiga vastollu sattunud olla ja seepärast avaldab maksuametile niisuguseid summasid, mida see pole uneski näinud. Advokaadil on raske ennast niisuguse kallaletungi vastu kaitsta.

Üldiselt ei saa aga ka niisuguse teadete hankimise vastu vaielda, sest klientidelt saadud andmed on siiski kõige objektiivsemad.

Osaliste ja puudulikkude andmete täiendamiseks ja

186 Vt. "Postimees" nr. 265 - 30.sept. 1938.

selgitamiseks võivad maksuinspektorid kasutada pidepunktadena veel paiklikku ülevaatus, tunnistajate ütlusi, asjatundjate arvamusi jne. Neid menetlusi oleme me juba eespool pikemalt kirjeldanud ja siinkohal ei ole põhjust enam nende juures peatuda.

Eeltoodu põhjal võime kokkuvõttes konstateerida, et maksu määramist õiglase hindamise teel saab ja on õigustatud inspektor ette võtma esiteks siis, kui maksukohuslase enda poolt ei ole esitatud vajalikke otseseid andmeid või kui neid andmeid ei saa inspektor lugeda usaldusväärseteks, ning ka siis, kui inspektoril endal ei ole läinud korda hankida otseseid usaldusväärseid andmeid.

Teiseks peab inspektor põhjendama ja aktis näitama, miks ta peab andmeid ebausaldusväärseteks.

Kolmandaks. Hindamist ennast ei saa maksuinspektor suvaliselt otsustada, vaid ta peab näitama aktis, millistele andmetele hindamine tugineb ja millega seda põhistatakse.

Neljandaks. Ei ole küllaldane, et hindamise alused oleksid teada ainult maksu määrajale, vaid need andmed ja põhistised peavad olema teatavaks tehtud ka asjaosalistele ja järgmistele asja otsustamise astmetele.

Viiendaks. Maksuasutiste poolt koostatud kalkulasiooni võidakse vaid siis maksustamise alusena kasutada, kui näidatakse ära, missugustel andmetel ja alustel see on koostatud. Kalkulasioon võib enam-vähem umbkaudne olla

Kuuendaks. Maksustamisel on lubatud kasutada ka võrdlust. Võrdluseks võib kasutada mõne samal kutsealal tegeleva maksukohuslase tegevus- ja tulumahu.

Seitsmendaks. Osaliste ja puudulike andmete täiendamiseks ja kontrollimiseks võivad maksuinspektorid panna toime paiklikku ülevaatust, küsitleda tunnistajaid, kuulata ära oskureid jne.

Maksu määramisel õiglase hindamise teel, aga ka küllaldaste andmete olemasolul, tuleb maksuinspektoreil hinnata ka mitmesuguseid tõendeid, mis maksukohuslase poolt kas tulu suuruse või mitmesuguste kulude tõendamiseks esitatakse. Teisest küljest peab ka maksuinspektor mitmesuguseid oma samme ja toiminguid tõendama, kui ta tahab kummutada maksukohuslase poolt esitatud andmeid ja tõendeid.

Seepärast vaatame lõppeks, millise tõendusjõu omavad maksu kindlaks määramisel ja otsustamisel üht või teist liiki tõendid.

Selgitusmenetlust käsitlevas peatükis oleme vaadelnud juba osa tõendeid ja nimelt oskurite arvamust, tunnistajate ütlusi, paiklikku ülevaatus, äriraaamatuid jne., mistõttu me siinkohal peatume veel ainult kirjalike tõendite, resp. dokumentide juures.

MKS §57 märgib, et peale esitamiseks kohustuslike tõendite võib maksukohuslane esitada ka muid kirjalikke tõendusi, mis puutuvad maksukohusluse selgitamisse ja maksu määramisse.

TKS määritleb kirjalikku tõendust ehk n.n. dokumenti kui kehalist eset, mis sisaldab eneses kirjamärkide abil väljendatud teateid vastavate asjaolude kohta. Seejuures jagab TKS kirjalikud dokumendid nende sisu järgi mitmesse liiki: a) käsundus- ehk korraldavad dokumendid (lepingud, testamendid jne.jne.), b) teatedokumendid (kirjad, päevikud jne.), c) formaalsed dokumendid (kinnistusaktid, vekslid jne.) ja d) mittevormilised ehk kodused dokumendid.<sup>187</sup> Veel tähtsam on aga dokumentide jaotus avalikkudeks ja kodusteks dokumentideks.

Maksustamismenetluses, nagu üldse administratiiv-  
187 Vt. TKS §§105, 438.

menetluses, evivad suurimat tähtsust a v a l i k u d d o k u m e n d i d . AMS loeb avalikuks dokumendiks dokumenti, mis vastava ametiasutise poolt tema võimkonna piirides välja antud või koostatud ja ta on tõenduseks selle kohta, mida selles dokumendis ametlikult korraldatakse, teatatakse või tõendatakse. Dokumendid, mis pole avalikud dokumendid on kõik kodused dokumendid.

Mida tuleb siis maksukohuslasel tõendada?

Riigikohtu Administratiivosakonna otsuses on ilmselt väljendatud seisukoht, et tuluteadaanne on maksukohuslasele siduv, kusjuures teadaanne ise peab olema rajatud tõendusile. Ka on ette nähtud teatud vorm teadaanneteks ja maksma pandud sanktsioonid valetadaannete, valetõendite jne. esitamise eest (MKS §146). See tõstab andmete usaldust ja tõendavat väärtust.

Kas saab aga maksukohuslane oma teadaandeid ja esitatud andmeid alati tõendada. Sageli võib esineda juhtumeid, kus tõendamine parimagi tahtmise juures ei ole võimalik. Näiteks ei saa käsikaupmees kuidagi tõendusi esitada selleks,

---

188 Vt. AMS §56.

et ta just niipalju on teeninud. Sama on, näiteks, raske tõendada ka mõnel vabakutselisel, kes on hankinud sissetulekuid juhuslikult siit ja sealt. Niisugusel korral tundub, et maksuinspektor, kui ta ei usalda maksukohuslase poolt esitatud andmeid, peab ta omalt poolt esitama tõendeid, mille põhjal ta arvab, et maksukohuslase tulud on suuremad. Muidugi võib maksukohuslane püüda neid tõendeid ümber lükata. Igatahes tuleb siinkohal rõhutada, et tõenduste nõudmine maksuasutise poolt peab jääma s i s u l i s e ja loogilisuse piiresse ning tõendite nõudmisega ei võida l i i a l e m i n n a , sest tegelikus elus tuleb ette küllaltki sääraseid asjaolusid, mida ei saa dokumentidega tõendada.

Maksukohuslase poolt esitatud tõenditest evivad esmajärgulise ja täieliku tõendusjõu t e a t e d a m e t i a s u t i s t e l t , mis esinevad ametlikult koostatud ja tõendatud dokumentidena. Nende dokumentidega peab inspektor arvestama, sest muidu kõigutaks inspektor teiste ametiasutiste autoriteeti. TKS järgi avalikus korras tõestatud ära kirjad võrrutatakse originaaliga, kuni pole

tõstetud nende suhtes võltsimisvaidlust.

Sama seisukohta rõhutab ka AMS §61, kus üteldakse, et dokumendi seatud korra tõestatud ära kiri asendab algdokumenti, peale nende juhtumite, millal vastavad seadused või määrused nõuavad algkirja esitamist.

AMS §57 järgi omavad välisriigi asutiste poolt väljaantud tunnistused avalike dokumentide tõendusjõudu, kui need tunnistused on tõestatud vabariigi vastava ametiasutise poolt ja kui neil nende väljaandmiskohal on avalike dokumentide tõendusjõud. See tõendusjõud on neil niivõrd, kui võrd rahvusvahelised lepingud ei näe ette teist korda.

Oma tõendusjõult teise koha evivad t a v a l i - s e d a m e t l i k u d k i r j a d . Nende kirjade tõendusjõud sõltub nende sisu selgusest ja dokumendi loogilisest seosest otsustamisel oleva asjaga. Mitmete kirjade olemasolu juures nende omavaheline kooskõla annab tõendusele suurema väärtuse.

T e a t e i d k o l m a n d a i l t i s i k u i l t võib vaadata kui TKS tuntud k o d u s e i d v õ i / m i t - t e e v o r m i l i s i d o k u m e n t e , mis omavad

189 Vt. TKS §463.

tõendusjõu ainult teatud määral. Siin tuleb tähele panna seda kas teadeteandja on seisnud või seisab õiguslikus või majanduslikus vahekorras maksukohuslasega, mis võib riivata ka tema huvisid jne. Näiteks ärielus võib sageli ette tulla juhtumeid, kus konkurentsi tõttu esitatakse oma konkurendi suhtes ebaõigeid andmeid. Teade ei tohi aga kunagi subjektiivne olla ja see peab käima ikka just antud kindla asjaolu kohta. Muidugi sel korral, kui nende kolmandate teated ühtuvad, siis saab inspektor neid ka tõsisemalt arvestada. Mitmesugustelt asutistelt, eriti aga kindlustusasutiste ja krediidiasutiste poolt esitatud teated ja dokumendid evivad kolmandate isikute teadetega võrreldes suuremat tõendusjõudu, kuna neid saab kergemini kontrollida. Üldse evivad täielikumat tõendusjõudu ja väärtust kõik säärased teated ja kirjalikud tõendid, mida on võimalik ühel või teisel viisil kontrollida teiste allikate kaudu.

Tõendite hindamise juures kehtib reegel, et ü h t -  
k i d o k u m e n t i e i v ö i l ä b i v a a t a m a -  
t a k ö r v a l e h e i t a .

Küll võib aga maksuinspektor kõrvaldada seesuguse

tõendi, milline pole kooskõlas seadusega või tõendiga selgitatav asjaolu ei ole oluline asja otsustamisel või on juba küllalt selge. Sellest sättest nähtub, et maksu-<sup>190</sup>inspektorile on antud suvaline õigus tõendite kasutamise ja arvestamise kohta. Jälgides seaduse sihti ja meil väljakujunenud õiguslikku praksist, peab alla kriipsutama, et maksuinspektoril tuleb selles suhtes väga ettevaatlikult ja kaalukalt toimida, et maksukohuslase õiglased huvid ei saaks kahjustatud. Juba puht loogilisest seisukohast väljudes, võib ütelda, et mida üks asi, eriti aga maksustamistoiming, rohkem ja mitmekülgselt on tõendatud, seda parem ja seda vähem etteheiteid saadakse teha siis ka maksu määrajale.

Seda seisukohta on täielikult kaitsnud ka Maksupeakomitee, kes, näiteks ühes kaebesjas (MPK nr.403 - 1934) rõhutab, et komisjon ei ole õigustatud lükkama kõrvale esitatud kuludokumente, ilma et neid ja kaebaja väiteid oleks vastuvõetavuse suhtes üksikasjalikult kaalunud ja hinnanud; nende dokumentide kaalumisel ja hindamisel tuleb ära näidata need põhjused,

---

190 vt. MKS §58.

miks ühed või teised kulud komisjoni hindamise järele tulumaksustamisele kuuluva tulu arvutamisel arvesse võetavad ei ole.

Kui ametiasutistel on põhjendatud kahtlus selle kohta, et esitatud dokument on võltsitud või ei vasta tõsioludele, siis võib ta menetluse tervelt või osaliselt edasi lükata kuni dokumendi ehtsuse või täpsuse selgitamiseni vastavate ametiasutiste poolt.

Samuti nagu maksukohuslaselt nõutakse tõendeid, nii peab ka maksuinspektor kõiki omi otsusi ja toiminguid põhistama ja näitama tõendeid, mille põhjal ta oma otsuse on teinud. Need andmed ja tõendid, millele otsus põhineb, nagu eespool nägime, peavad olema niisugused, mida on võimalik kontrollida ja hinnata ka järgmistel asja otsustamise astmetel. Sel teel välditakse maksustamisel omavoli ja tagatakse, et kehtivusele pääseb **s e a d u s l i k - k u s e p r i n n t s i i p**, mis seisab seaduse objektiivses rakendamises kõikide maksukohuslaste suhtes ühtlasel alusel ja ühtlastel tingimustel ühtlaste asjaolude olemasolul.

191 Vt. Maksuseadused II, MKS §61, komm.5.

192 Vt. AMS §59.

On loomulik, et kui inspektor otsuse tegemisel on arvestanud tõenditena avalikke dokumente, siis nende keh-tejõud on kõigutamata, seni, kui ei ole maksukohuslase poolt nende suhtes tõstetud võltsimise vaidlust. ja seda 193 ka viimase poolt seaduslikus korras kindlaks tehtud.

On aga inspektor maksu määramisel aluseks võtnud kodused dokumendid, siis võib maksukohuslane nende suhtes vastu vaielda ja inspektor peab siis omalt poolt esitama et näidata teisi tõendeid, mis õigustasid tal arvestada neid koduseid dokumente. Kui aga maksukohuslane esitab omalt poolt avalikke dokumente, millega need kodused dokumendid ümber lükatakse, mille põhjal inspektor maksu määras, siis peab inspektor nendega arvestama, sest avalikud dokumendid evi-vad esmajärgulise tõendusjõu.

Peale seda, kui inspektor on hinnanud andmeid ja nende tõestamiseks esitatud tõendeid, määrab ta sellekoha-se vormilise haldusaktiga - maksustamisotsusega - maksu kindlaks. Maksustamisotsuse ligem käsitelu ei kuulu aga enam käesoleva töö raamidesse.

193 Vrd. TKS §§543,559.

-- . --

O S U N D A T U D T E O S E D .

( Pealkirja lühend märgitud = ).

Becker, Die Reichsabgabenordnung, sechste durchgeschene Auflage, Berlin 1928 = Becker, AO.

Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, I Bd.: Allgemeines Steuerrecht, Berlin, 1927 = Bühler, Lehrbuch.

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

Herrnritt, Grundlehren des Verwaltungsrecht, Tübingen, 1921 = Herrnritt, Grundlehren.

Karlson-Veski, Õigusteaduse sõnastik, Tartu 1934.

Kliimann, Administratiivakti teooria, Tartu 1932 = Kliimann, Teooria.

Kliimann, Haldusprotsess, Tartu 1937 = Kliimann, Haldusprotsess.

Maksuseadused ja määrused I, Tallinn 1937 = Maksuseadused I.

Maksuseadused ja määrused II. Eesti riigi- ja omavalit-

suste maksundusõiguse normistiku kommentaarid,  
Tartu 1937 = Maksuseadused II.

Merk, Steuerschuldrecht, Tübingen 1926 = Merk, Steuer-  
schuldrecht.

Merkl, Allgemeines Verwaltungsrecht, Wien-Berlin 1927 =  
Merkl, Verwaltungsrecht.

Piip, Kaubandusõigus, Tartu 1933 = Piip, Kaubandusõigus.

Schranil, Besteuerungsrecht und Steueranspruch, Leipzig-  
Wien 1925 = Schranil, Steueranspruch.

Vaabel, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme, Tartu  
1934 = Vaabel, Põhiprobleeme.

Osundatud seadused vaata lühendite ja sümbolite  
all lk. 6.

AUHINNATÖÖ

370 402

TU RAAMATUKOGU



1 0300 01155818 8