

Ma. prof. J. Vaabel'ile.
3. III 40
Diplomitöö
370280

Vaabel'ile,
Mladari,
Hämeen.

E. V.
TARTU ÜLIKOOLI
ÕIGUSTEADUSKONNA

2. aprill 1940

1.
TARTU

MAKSUSTAMISKORRALD IS

JA SELLE RAKENDAMINE ÄRIMAKSU ALAL.

*Kõnes arvestat
diplo. nr 370280
8.4.40*

ÕIGUSTEADUSKONNA DIPLOMITÖÖ

1A

2710

[Elmar]

E. Joonase

matr.13974.

- TARTU 1940 -

*Lejedaru kirjastus
12. IV. 1940.*

S I S U K O R D

	Lk - d
Lühendeid	4
S i s s e j u h a t u s.....	5
§ 1. Probleemi asetus	5
I osa. Maksustamiskorraldis.	
§ 2. Maksustamiskorraldise mõiste ja olemus.	8
1. Maksustamiskorraldise mõiste.....	8
2. Maksustamiskorraldise sisu	12
3. Maksustamiskorraldise saabumine.....	18
4. Suva probleem	27
5. Maksustamiskorraldise kehtivusest ja õigusjõust.....	31
6. Õiguskaitse	39

II osa. Maksustamiskorraldise
rakendamine.

§ 3. Rakendamine ärimaksu alal	45
1. Rakendamise üldalused.....	45
2. Maksustamiskorraldis põhiärimaksu alal	48
3. Maksustamiskorraldis lisaärimaksu alal	52
A. Puhaskasumaks	52
B. Kapitali- ja kasuprotsendimaks...	57
Kasustatud kirjandus	60.

= =

L Ü H E N D E I D

MKS = Maksustamiskorralduse seadus.

RT = Riigi Teataja.

VSK = Vene Seaduste Kogu.

ÄMS = Ärimaksu seadus.

= =

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

§ 1. PROBLEEMI ASETUS.

Käesolevaga seame endale ülesandeks vaadelda maksustamiskorraldist ja selle rakendamist ärimaksu alal. Sellest probleemiseadest järgneb alloleva käsitelu liigestus kahte peamisse ossa: e s i t e k s, maksustamiskorraldise kui juriidilise akti teoreetiline kontseptsioon ja t e i - s e k s, maksustamiskorraldise rakendamise küsimus seoses ärimaksuga.

Esimeses osas tuleb meil eelkõige lahendada küsimus, mis on maksustamiskorraldis tänapäeva teaduse mõttes, seega määritella maksustamiskorraldise m õ i s t e. Jätkuvalt on tarvis seada ja lahendada probleem selle üle, mis mahub maksus-

tamiskorraldise s i s u s s e. Edasi tuleb vaadelda, kuidas ja milliste eeltoimingute ja -andmete tulemusena s a a b u b maksustamiskorraldis. Kuid mitte iga maksustamiskorraldis ei evi k e h t i v u s t ja õ i g u s j õ u d u; viimaste küsimuste käsitletus on järgmiseks lüüks meie probleemistikus. Oluliseks probleemiks, millest ei saa mööduda, on k a s u v a-probleem maksustamiskorraldise sooritamisel. Lõpuks on vaja peatuda õ i g u s k a i t s e küsimustel seoses maksustamiskorraldisega.

Teine osa alljärgnevas töös hõlmab vaid kehtivat õigust, puudutades maksustamiskorraldise rakendamist ärimaksu alal. Kuna ärimaks sisuliselt ei ole mingi ühtne maks, vaid sisaldab mitut erimaksu, ja seejuures maksustamiskorraldise rakendamine viimaste juures suuremal või vähemal määral erineb, peame oma vaatluses eraldi käsitlema, vastavalt ärimaksu koostisele, maksustamiskorraldise

rakendamist põhiärimaksu ja lisaärimaksu alal, ja lisaärimaksu suhtes puhaskasumaksu ja kapitali - ning kasuprotsendimaksu alal.

I O S A

MAKSUSTAMISKORRALDIS

§ 2. MAKSUSTAMISKORRALDISE MÕISTE JA OLEMUS.

1. Maksustamiskorraldise mõiste.

Maksustamiskorraldiseks, positiivse õiguse tehnilise nimetuse järgi maksustamisotsuseks, nimetame administratiivset akti, millega maksuasutis määrab, et maksukohuslane on seaduste järgi kohustatud tasuma maksu ^{1/}.

1/ Nii prof.dr.J.VAABEL'i definitsioon.Vt.Juhan VAABEL, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme, Tartu 1934, lk. 122 jj.

Vrd. Albert HENSEL, Steuerrecht, Berlin 1933, lk.158: "Unter Steuerbescheid im weitesten Sinne ist jeder Verwaltungsakt einer Steuerbehörde zu verstehen, durch den ein Steuerschuldner erstmalig zur Zahlung eines bestimmten Steuerbetrages innerhalb einer bestimmten Frist herangezogen wird" - Vt.ka Ottomar BÜHLER, Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, lk. 394 jj.

Nagu nähtub definitatsioonist, on maksus-
tamiskorraldis h a l d u s a k t. Mida aga mõis-
ta haldusakti all?

Prof. dr. A.-T. Kliimann annab haldus-
aktile materiaalse ja formaalse määratluse. Haldus-
akt materiaalses mõttes on primaarne eksekutiiv-
akt ^{2/}, haldusakt formaalses mõttes on aga iga nor-
matiivtoiming ^{3/}, mida sooritavad avaliku halduse
ametnikud ja asutised ^{4/}. Sellekohaselt administ-
ratiivakt formaalses mõttes ei ole mitte üksnes ad-
ministratiivakt materiaalses mõttes, vaid ka mate-
riaalselt mõistetud legislatiiv- ja jurisdiktsioo-
niline akt ^{5/}.

Administratiivakte materiaalses mõttes
nimetab prof. dr. A. Kliimann k o r r a l d i s -
t e k s ^{6/}. Korraldiste abil määrab haldus primaar-

2/ Artur-TÖELEID KLIIMANN, Administratiivakti teoo-
ria, Tartu 1932, lk.62- Vt. ka id., Õiguskord,
Tartu 1939, lk. 185 jj.

3/ Normatiivtoimingu tulemusena tekib uus õiguslik
olustik, s.o. õigussuhe adressaatide vahel muun-
dub kuidagi - tekib, muutub, lõpeb.Vt.KLIIMANN,
Teooria, lk. 31.

4/ KLIIMANN, Teooria, lk.64. 5/ Ibid. 6/ Ibid, lk.200.

selt konkreetsete üksikjuhtumite lahendamiseks uusi õigussuhteid, muudab või lõpetab senipüsinud õigussuhteid ^{7/}.

Korraldis esitatud mõttes on ka maksustamiskorraldis. Kõik, mis kehtib korraldiste kui halduasktide kohta, kehtib seega ka maksustamiskorraldise kui maksundusõigusliku halduakti kohta. Peale maksustamiskorraldise on maksundusõiguses veel teisi korraldisi, näit. trahvikorraldised, nõudekorraldised, sundkorraldised jt. ^{8/}, mille juures siinkohal ei ole aga põhjust lähemalt peatuda.

Maksustamiskorraldis on mõistemäärangu kohaselt p o s i t i i v n e ^{9/} korraldis ja positiivsete korraldiste liigis k o h u s t a v korraldis, kuna ta kohustab normiadressaati millekski, kohustab maksukohuslast tasuma maksu. Edasi on maksustamiskorraldis definitsiooni kohaselt akt, millega

^{7/} KLIIMANN, Teooria, lk. 200

^{8/} Nende ja muude korraldise kohta vt. VAABEL, Põhi-probleeme, lk. 120 jj. ja lk. 135 jj.

^{9/} Positiivsed korraldised toimivad muudatusi õiguslikus olustikus, negatiivsed säärast muudatust kaasa ei too. Vt. KLIIMANN, Teooria, lk.214 ja 219.

maksuastutis 1) nendib, et ühel normiadressaadil on ilmnenu d maksuolmastik ja seega tekkinud maksukohustus ja 2) fikseerib seadusest järelduva kohustuse suuruse, maksusumma ^{10/}. Maksustamiskorraldis on nõndasiis d e k l a r a t i i v n e haldusakt. Ta ei loo kohustussuhet riigi ja maksukohuslase vahel, vaid konstateerib, et selline suhe on juba olemas. Säärane vaatekoht ei ole leidnud väljendust mitte|ainult moodses maksundusõiguse teoorias, vaid ka moodses maksuseadusandluses ^{11/}. Nende vaadete kohaselt tekib maksukohustus maksuolmastiku esiletulekuga, mitte aga maksustamiskorraldisega, nagu seda eeldas vanem teooria ^{12/}.

Olgu tähendatud, et meie positiivne õigus nimetab maksutamiskorraldist (nagu muidki korraldisi) maksustamisotsuseks. Tuleb silmas pidada, et

10/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 123.

11/ Saksa Reichsabgabenordnung § 99: " Die Steuerschuld entsteht sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Dass es zur Feststellung der Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrages darf, schiebt die Entstehung nicht hinaus".

12/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk.123 ja ib.nota 225.

säärane nimetus ei märgitse nende aktide õigusliku loomust: teoreetiliselt on siin tegemist ikkagi korraldistega, mitte otsustega, mille all mõistetakse halduse üksikakte, mis lahendavad sekundaarselt üksikjuhtumeid, mis juba olnud korraldiste esemeks^{13/}.

2. Maksustamiskorraldise sisu.

Maksustamiskorraldised võivad olla vormilised või vormivabad^{14/}. Selle maksustamiskorraldiste põhilisema liigitelu aluseks^{15/} on sama moment, mida üldse tavatsetakse vaadelda vormiliste ja vormivabade aktide eristamisel liigitusalusena. Vormilised on need haldusaktid, millede ehituslik kuju on seaduses määratud. Vormivabad on need haldusaktid, millede suhtes seadus ei määra kindlat ehituslikku kuju^{16/}. Vastavalt on vormilised säärased maksustamiskorraldised, mis evivad toi-

13/ Vt. KLIIMANN, Teooria, lk.194 jj.

14/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 127 jj. - HENSEL, Steuerrecht, lk. 159 jj., BÜHLER, Allgemeines Steuerrecht, lk. 394 jj.

15/ Muid maksustamiskorraldiste liigitusi vt. HENSEL, loc.cit. ja BÜHLER, loc.cit.

16/ Prof.dr. Juhan VAABEL, Sissejuhatus finantsõiguste teadusse, Tartu 1939, lk.27 - KLIIMANN, Teooria, lk. 239 jj.

mivust ainult siis, kui nad oma vormi koostises sisaldavad kõik seaduses määratud vormielemendid ^{17/}, kuna vormivabade kohta seadus ei ole seadnud nõudeid kindlate vormielementide suhtes, millised peaksid leiduma maksustamiskorraldises. Mõlemas liigis esineb positiivseid ja negatiivseid korraldisi. Positiivsed on need maksustamiskorraldised, mis määravad ning muudavad maksusumma; negatiivsed aga need korraldised, mis konstateerivad maksukohustuse puudumist ^{18/}.

Eesti maksundusõiguses domineerib vormiline maksustamiskorraldis, kuna vormivaba korraldis esineb erandina ^{19/}.

Vormilises maksustamiskorraldises märgitakse MKS § 62 järgi: 1) otsuse tegija, 2) otsuse te-

17/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk.127.- Vrd. BÜHLER, Allgemeines Steuerrecht, lk. 394: "Förmliche (eigentliche) Steuerbescheide sind schriftliche Verfügungen, mit denen gemäss den Vorschriften eines Einzelsteuergesetzes auf Grund einer Veranlangung Steuerbeträge für bestimmte Steuerfälle festgesetzt werden".

18/ VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 127 ja nota 230.

19/ Ibid.

gemise kuupäev, 3) maksustamisalus ja seadus, mille põhjal see alus on määratud, 4) maksumäär, - 5) maksu tasumise aeg ja kord, 6) maksu tasumise ärajätmise tagajärjed, 7) otsuse peale kaebamise kord. Toodud vormis ei ole esitatud nõudeid maksukohuslase märkimise ja otsuse tegija allkirja suhtes. Kuid on päris selge, et vähemalt esimese nõude täitmine praksises on paratamatu, sest maksustamiskorraldis ei saa evitada jõudu, kui aadressaat, kelle maksu määrab korraldis, on märkimata. Korraldise allakirjutamise nõue on tehtud välditamatuks ainult mõnede maksude puhul ^{20/}. Maksustamisotsus (- korraldis) on otsustaja tahte väljenduseks ja tuleks sellepärast ka märkida, kes see otsustaja on. Allkirja ärajäämise korral peaks ometi tähendatud olema otsustaja nimi (või nimed), sest otsustaja ameti nimetuse järgi on võimalik hinnata allumussätete täitmist otsustaja nime või otsustajate nime-

de järgi aga võib jälgida taandamissätteid. Nagu tähendab prof. V a a b e l ^{21/}, ei ole otsustaja märkimine ainult ametinimetuse järgi, mida meie praksises tarvitatud, mitte küllaldane, sest sel juhul ei ole võimalik maksukohuslasel teostada kaitset otsustamise subjektiivsete kallakute vastu, Maksudetalituse direktoril teostada järelevalvet seaduste õige täitmise üle ja kaebeasutisil hinnata materiaalse inkompetentsi küsimusi.

Punkt 2-se ülesanne maksustamiskorraldise vormis on samuti nagu esimeselgi punktil - korraldise individualiseerimine ja allumus ja taandamissätete järgimisel abiks olemine.

Punktid 3. ja 4. puudutavad otsuse sisu. Ainult need punktid evivad tähendust maksu määramise seisukohalt ja kujutavad otsust materiaalses mõttes ^{22 /}. Muud vormielemendid kannavad enam teatise

21/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 128.
22/ IBID.

ilmet ja on õieti lisandeiks mainitud punktides vä-
henduvalle maksustamisotsusele materiaalses mõttes.

MKS § 62 p. 4 kõneleb maksumäärast. Kind-
lasti on siin tegemist terminoloogilise vääratuse-
ga^{23/}. Sest milleks peaks olema maksukohuslasel va-
ja teada maksumäära, s.o. kindlat või relatiivset
arvu, millega maksustamisühikut või tervet maksus-
tamisalust korrutades leitakse maksusumma? Maksumäär
ja selle rakendamine on maksuasutise asi. Küll aga
on tarvis maksustamiskorraldises ära märkida maksu-
summa. Siingi on mõeldud maksusummat ja mitte mak-
sumäära.

Vormivaba maksustamiskorraldis esineb Ees-
ti õiguses, nagu juba tähendatud, erandlikult. Näi-
tena võib siin mainida juhtu, kui tempel- või põ-
hiärimaks ei ole tasutud seaduslikel tähtaegadel.
Maksu sissenõudmiseks on kaks teed: kas koostada
vormiline maksustamiskorraldis või esitada koos

23/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 128.

trahvikorraldisega (mis tuleb koostada MKS § 134 kohaselt) maksu tasumise nõudmine. Viimane viis on eelistatavam menetluse lihtsuse seisukohalt ^{24/}.

Ei saa aga öelda, et vormivabadus tähendaks absoluutset vabadust maksustamiskorraldisel vormilisel sisustamisel. Olgugi et seadus ei nõua neil juhtudel meil mingit vormi, tuleb siiski lugeda paratamatuks teatavate vormielementide koostis, nagu seda tingib maksustamiskorraldisel loogiline struktuur ^{25/}. Mõeldamatu oleks maksustamiskorraldis, millest ei selgu - kellelt maks nõutakse, milline on maksustamisalus ja viimase määramise seaduslik alus ja kui suur on maksusumma. Ka tasumise aeg ja koht tulevad märkida. Vormivabaduse tähendus nende nõuete suhtes seisab ainult selles, et neid ei ole tarvis tähendada maksunõudes siis, kui need asjaolud selguvad trahvikorraldisest, mida kaasab siin ainult vormivaba maksustamiskorraldis maksunõude näol ²⁶.

24/ Nõnda VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 131.

25/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 132.

26/ IBID.

Seega on korraldiste vormivabadus õieti relatiivse ilmega.

Vormilise maksustamiskorraldise tähendus seisab selles, et ta pakub maksukohuslase õiguslikkude huvide kindlustamiseks tõhusa tagatise. MKS asetab selleks keskse kujuna nii maksustamis- kui ka vaide- ja kaebemenetluse oma toimivuses väljaarendatud vormilise maksustamiskorraldise.

3. Maksustamiskorraldise saabumine.

Maksustamiskorraldise andmisele maksuasutise poolt eelneb toiminguid. Maksuasutis hangib vajalikke teateid ja andmeid maksuolmastiku esiletuleku, maksukohuslase ja maksustamisaluse kohta, korraldab nende andmete ja teadete hindamist, määrab viimaste põhjal maksukohuslase, maksustamisaluse ja rakendab maksumäära, teeb siis maksustamiskorraldise ja teatab sellest asjaosalistele. Kirjeldatud toimingute sooritamise korda nimetatakse

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

Maksustamismenetlus ise erineb sisuliselt kaheks eriliseks menetluskorraks ^{27/}. Esimesse menetluskorda mahuvad toimingud, mille sihiks on maksuasutistele tarvilikkude teadete hankimine või kontrolli võimaldamine maksuolastikkude ilmumise ja maksukohuslaste üle. Seda menetlust tavatsetakse nimetada e t t e v a l m i s t u s -, e e l - ehk a m m u n d u s m e n e t l u s e k s ^{28/}.

Teise menetluskorra moodustavad toimingud, mille sihiks on andmete hankimine maksustamisaluste kohta, nende hinnang, nende põhjal maksu määramine, otsuste tuletamine ja formuleerimine ning teatamine. Seda menetluskorda nimetatakse t u v a s - t u s m e n e t l u s e k s ^{29/}.

27/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 60 jj.

28/ BÜHLER'i "Vorbereitungsverfahren", vt. t e m a Allgemeines Steuerrecht, lk. 383 jj. ja 359 jj.- Prof. VAABEL kasustab termini a m m u n d u s m e n e t l u s , vt. t e m a Põhiprobleeme, lk. 60 jj.

29/ Kõik õpetlased ei tee selget vahet ammundus- ja tuvastusmenetluse vahel. Vt. näit. HENSEL, Steuerrecht, lk. 134 jj. ja 150 jj. Rohkem kirjandust selle küsimuse kohta vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 60 nota 124.

Ammundusmenetlus on suunatud maksustamisjuhtumite avastamisele ja nende avastamisest põikumise takistamisele, kandes nõnda järelevalve ja maksustamisjuhtumite avastamise ilmet. Tuvastusmenetlus seevastu tegeleb avastatud konkreetsete maksustamisjuhtumitega maksu määramise või seadusest järelduva maksu sissenõudmisele pööramise ettevalmistamise sihiga, haarates sellega üksikteadete nõudmised maksukohuslasilt endilt või ka kolmandailt kindlate maksukohuslaste suhtes, raamatute, dokumentide ja kohalikud ülevaatused üksikute maksustamisjuhtumite selgitamiseks, kaupade revideerimise, maksustamiasluste hindamise, maksude määramise jne. 30/.

Maksustamiseks inspektorid on õigustatud nõudma kõigilt isikuilt või nende esindajailt tarvilikke teateid nimetatud isikute maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks. Teateid võib nõuda ka neilt, kelle maksukohuslus on ainult arvatav 31/.

30/ VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 62.

31/ MKS § 42.

võib Majandusminister kohustada eelmises tähenda-
tud isikuid esitama inspektorile üldisi tähtajali-
si teateid, mis on vajalikud nende isikute maksus-
kohusluse, elukohtade, tuluallike ja maksustamis-
aluste kindlakstegemiseks ^{32/}. Inspektor võib nõu-
da omal algatusel või maksukohuslase palvel riigi-
ja omavalitsuseasutustelt, samuti muudelt asutus-
telt ja isikuilt kirjalikke teateid temale teada-
olevate asjaolude kohta, mis tähtsad inspektori
poolt nimetatud isikute või ettevõtete maksukohus-
luse või maksustamisaluste kohta käivate andmete
kontrolliks ^{33/}. Nende teadete andmine võib aga
sündida ka suuliselt maksustamisasutises, kus isi-
ku seletus protokollitakse ^{34/}. Teadete andmisest
keelduda võivad vaid seaduses loeteldud isikud -
(sugulased-hõimlased, eestkoste- ja hooldusalu-
sed, teenijad oma tööandja suhtes; arstid, advokaa-
did, vaimulikud neile kutseülesannete täitmisel

32/ VT. MKS § 43, lõige 1.

33/ Ibid., § 45 lõige 1.

34/ Ibid., § 45 lõige 4.

usaldatud saladuste suhtes; riigiteenijad ja teised isikud, kellele seadusega on keelatud teadete avaldamine) ^{35/}. Perioodiliselt võetavate maksude alal võib Majandusminister kohustada asutisi ja isikuid esitama inspektorile üldisi tähtajalisi teateid ka neile teadaolevate asjaolude kohta, mis on vajalikud teiste isikute või ettevõtete maksukohusluse, elu- või asukoha ja tuluallikate kindlakstegemiseks või nende asjaolude kohta käivate andmete kontrollimiseks ^{36/}. Teadete andmine on - peale vastmainitud erandite - kohuslik.

Maksuseaduste nõuete täitmise järelvalve teostamiseks, teadete kontrollimiseks ja vajalikkude andmete hankimiseks võivad inspektorid ja nende volitusel ka neile alluvad ametnikud toimetada ka **p a i k l i k k e v a a t u s i**, samuti vaadelda äri- ja arveraamatuid ning dokumente kõigis kaubandus- ja tööstusettevõtteis, mis kuuluvad isikui-

^{35/} VT. MKS § 47.

^{36/} Vt. ibid., § 46 lõige 1.

le, kelle asjas on ülevaatus vajalik. Inspektorite ja viimaste ülesandel teotsevate ametnike kont- rollimise mõttes võivad paikvaatusi toimida Maksu- detalituse ametnikud Maksudetalituse direktori vo- litusel ja Maksudetalituse direktor ise ^{37/}.

Omal algatusel või asjaosalise palvel võib inspektor kutsuda o s k u r e i d arvamuse avalda- miseks küsimusis, kus nõutav eriline teaduslik, teh- niline, majanduslik või kunstiline erioskus ^{38/}.

Maksu määramise otsustab inspektor kõigi kogutud andmete põhjal, arvestades riigi kui ka mak- sukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid (MKS § 60).

Olgu rõhutatud, et maksuinspektor e i o l e f i s k u s e ühepoolne agent, vaid peab arvestama ka maksukohuslase kasuks rääkivaid asjaolusid. Sel- leks kogub ta peale andmete fiskuse huvides ka neid andmeid, mis on maksukohuslasele kasuks, kuivõrd säärase andmete olemasolu on inspektorile teada ja

37/ Vt. MKS., § 48 jj.

38/ Vt. Ibid., § 52 jj.

kuiivõrd nende esitamine pole võimalik maksukohus-
lasel endal ^{39/}. Kui inspektor leiab, et mõne te-
male olulise asjaolu kohta, mis on tähtis maksuko-
huslase huvides, pole esitatud tõendusid, siis ta
teatab sellest maksukohuslasele, määrates temale
tähtaja tõenduste esitamiseks, kui tähtaja määra-
mine ei tekita viivitust asjas (MKS § 56). Peale
esitamiseks kohuslike tõendite võib maksukohus-
lane esitada ka muid kirjalikke tõendeid, mis puu-
tuvad maksukohusluse selgitamisse ja maksumääramis-
se. Samuti võib ta paluda ära kuulata asjatundjaid,
välja arvatud küsimused, mis puutuvad tollimaksu
määramisse (MKS § 57). Maksukohuslase poolt nime-
tatud või esitatud Tõendi kõrvaldab inspektor, kui:
tõend ei ole kooskõlas seadusega, tõendiga selgita-
tav asjaolu ei ole oluline asja otsustamisel või
on selge ilma tõenditagi ^{40/}.

Maksu määramiseks tarvilikud andmed pea-

39/ Vt- MKS § 54 jj.

40/ Vt. Ibid., § 58.

vad olema seega küllal d a s e d, s.o. vaiel-
damatult konstitueerima maksuolmastiku esiletule-
ku ning maksustamisaluse, ja teiselt-poolt erapoo-
letud, o b j e k t i i v s e d.

Kuidas sünnib maksu tuvastamine, kui ei
ole saadud vajalikke andmeid ja olemasolevad teat-
med ei ole usaldusväärsed? Sellele vastab MKS § 61:
Kui ei lähe korda hankida maksu määramiseks vaja-
likke otseseid, andmeid või kui need pole usaldus-
väärsed, siis määrab inspektor maksu õ i g l a s e
h i n d a m i s e t e e l andmete põhjal, mida
on läinud korda koguda, kasutades ühtlasi asjakoha-
seid v ö r d l u s i teistes samalaadilistes asja-
des kindlakstehtud andmetega, samuti ka tarbekorral
asjatundjate arvamusi.

Ülalöeldu põhjal selgub, et maksutuvastus-
menetluse kandvamaiks põhimõtteiks on u u r i m i -
se ja o f i t s i a a l s u s e printsiip 41/.

41/ BÜHLER, Allgemeines Steuerrecht, lk. 384: "Das
Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren (B.mõtleb
nende kahe terminiga tuvastusmenetlust) ist ein
vom Amtsprinzip und Untersuchungsgrundsatz be-
herrschtes Verwaltungsverfahren..." Vt.ka KLII-
MANN, Haldusprotsess, Tartu 1937, lk. 262 jj.

U u r i m i n e tähendab kõigepealt seda, et maksuasutis ei ole kohustatud piirduma materjaliga, mida asjaosalised talle ette kannavad, vaid ta on igapidi ise aktiivne: kogub andmeid, otsib ka tööendeid. Leiab, et andmed ei ole küllaldased, hankib ta uusi teatmeid. Maksuasutis ei oota, et isik ise tuleks talle teateid andma oma tulude või varade kohta, ta teeb omaltpoolt kõik, mis näib talle tarvilik tõe selgitamiseks, küsitelles ka kolmandaid isikuid ja asutisi, korraldades paikvaatusi, ekspertiise jne. Kord saadud andmed ei ole maksuasutisele siduvad, ta võib neid kontrollida, hankida uusi ja paremaid, usaldatavamaid, tõelähedasemaid.

Teiseks tuvastusmenetluse fundamentaalseks teonormiks on ofitsiaalsus ehk a m e t l i k k u s e põhimõte. Maksutuvastamist toimib maksuasutis ameti poolest, ex officio. Kas nõuda tööendite esitamist ja milliste asjaolude tõendamiseks, kas korraldada paikvaatust, kutsuda oskur, küsitella kolmandaid isikuid - oleneb üldpõhimõtteliselt mak-

sustamisasutise näengut, sest tema juhib menetlust ameti poolest ^{42/}. Et maksu määramiseks vajalikud andmed oleksid küllaldased, selle eest peab maksustamisasutis hoolt kandma ametkohuslikult ^{43/}.

Märgitagu lõpuks, et maksustamismenetluses ammendusmenetlus on vajalik kõikide maksude alal, olles eriliselt tähtis aktsiisi- ja tollimaksu alal. Tuvastusmenetlus domineerib maksude alal, kus maksu tasumise kohustus tekib vastava haldusakti vahendusel, kuna maksude juures, kus maksu tasumine kohustus tekib koos maksukohustuse tekkimisega otse seadusest järelduvana, e i esine tuvastusmenetlust üldse või esineb õige piiratult ^{44/}.

4. Suva probleem.

Haldusakti teoorias on suvalisuse või suvatuse küsimus väga akuutne. Meie käsitleme seda lai-

42/ Vrd. KLIIMANN, Haldusprotsess, lk. 263 j.

43/ Vt. MKS § 54 lõige 1.

44/ Vt. VAABEL, Põhiprobleem, lk. 63, ja infra, töö II osa.

aldast probleemi ainult seoses maksustamiskorraldisse sooritamisega.

Prof. dr. K l i i m a n n nimetab s u - v a l i s t e k s ehk diskreetsioonilisteks haldusaktideks neid haldusakte, mille otsene siht või sihi teostamisvahend määritletakse administratsiooni enese enese vaba tahte põhjal, s u v a t u i k s ehk diskreetsioonivabadeks aga neid akte, mille konkreetne suund või selle teostamisvahend on kehtivas õiguses kindlapiirilisel määriteldud ^{45/}.

Lähtudes maksundusõiguse olemusest - peame tunnustama, et maksuasutise tegevust ei juhi igal konkreetsel juhtumil mitte üks siht, vaid - võiks öelda, terve sihtide süsteem ^{46/}. Maksundusõiguse põhisihi on eraomandi tulu (resp. v a r a -) osade rahalise ekvivalendi ülekanne riigi valdusse tulu võimaldamise otstarbel, millele lisanduvad igal menetluse astmel vastavad erisihid. Maksude

45/ VT. KLIIMANN, Teooria, lk. 222 jj. Suvast maksundusõiguses eriti vt. BÜHLER, Allgemeines Steuerrecht, lk. 66 jj. - HENSEL, Steuerrecht, lk. 38 jj.

46/ VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 143.

määramisel on vastavaks erisihiks objektiivselt õige maksustamisotsuse sooritamine ning veel edasi, maksu määramise otstarbel andmete hankimisel - objektiivselt õige maksustamisaluse arvutamist võimaldavate andmete koondamine ^{47/}. Kuna sihtide süsteemis esinevate kõikide sihtide ja neile vastavate vahendite määritelu ei saa kunagi õiguslikus tegelikkuses olla viimse detailini täiuslik, siis peame paratamatult tulema järeldusele, et suvatuse ja suvalisuse vahe on õieti r e l a t i i v n e ^{48/}.

Kas maksustamiskorraldis on suvatu või suvaline akt?

Me nägime ülemal, et maksustamiskorraldis saabub maksustamismenetluse tulemusena. Ta sihiks on seaduse järgi tasumisele kuuluva maksu võimalikult objektiivselt õige määramine. Andmestiku hankimine ja kontrollimine, mis on maksustamiskorraldise aluseks, toimub seaduses fikseeritud menetluskorras.

47/ VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 143.

48/ Ibid.

MKS järgi, mille printsiibid on maksustamismenetluse üldjuhusteks, määratakse maks andmete alusel, mil-
lede küllaldasuse ja objektiivsuse eest peab maksus-
tusasutis hoolitsema *e x o f f i c i o* ^{49/}.

On ju selge, et vähemalt esialgselt siiski on see maksuasutise hinnata, kas andmed on küllal-
dased ja objektiivsed. Kuid see subjektiivse kaalut-
luse moment ei tee maksustamiskorraldist veel suva-
liseks aktiks. Iga subjektiivse kaalutluse liigne
kallak annab põhjust kaebamiseks. Ka kui andmeid ei
lähe korda hankida või saadud andmed ei ole usaldus-
väärased ja maksuasutis maksu määrab hindamise teel,
ei tähenda see, et sel juhul otsustada võiks maksuasu-
tis suvaliselt. Sääraselgi juhul peab hindamine tu-
ginema andmeile, kuivõrd neid on olnud võimalik saa-
da, kasustades ka asjakohaseid võrdlusi samalaadseis
asjus ja tarbekorral oskuri abi (MKS § 61). Hinda-
mise alused peavad aktist selguma ja kaebeasutis
korral
kaebuse/otsustab, arvestades ka kaebaja poole vas-

tuväiteid, kas maksuasutise otsus oli õiglane või mitte.

Kõigest sellest selgub, et maksustamiskorraldis on s u v a t u akt, tema sihid ja vahendid on seaduses kindlailmeliselt määratud.

5. Maksustamiskorraldise kehtivusest ja õigusjõust.

Administratiivakt loetakse a g a k e h - t i v a k s s i i s, kui ta evib seda õiguslikku toimivust, mis seadus määrab vastavale aktile ^{50/}. Kehtetud haldusaktid on aga sellised, mis ei vasta neile nõudeile, millised nende kohta on seadustes püstitatud ^{51/}. Kehtiv haldusakt on veatu. Mida lugeda haldusaktile veaks, mis võtab temalt kehtejõu, oleneb üldiselt kehtivaist õiguspoliitilisist põhimõttest ^{52/}. Üldiselt loeme küll veatuks akti, mis on antud: 1) pädeva asutise poolt, 2) õiges vor-

50/ VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 152.- KLIIMANN, Teooria, lk. 252 jj.
51/ Vt. KLIIMANN, Teooria, lk. 254.
52/ Ibid.

mis, 3) õiges menetluskorras ja 4) õige sisuga ^{53/}. Vastavalt võib kõnelda vigadest kompetentsis, akti vormis, menetluskorras või sisus.

Vealine haldusakt on kas tingimisi kehtiv või tühine ^{54/}. Kõik oleneb sellest, kas kehtiv õigus loeb vea oluliseks või ebaoluliseks. Olulised vead teevad akti tavaliselt tühiseks, ebaolulised - tingimisi kehtivaks. Tingimisi kehtiv - (tavaliselt vaieldavaks nimetatud) akt omandab tingimusteta kehtivuse kas sel kombel, et vaide või kaebe korras kõrvaldatakse tema vigasus, või ka vaieldavate vigade jäädhes hoopis kõrvaldamata, nimelt kui seaduslikul tähtajal akti vastu ei vaielda ^{55/}.

Hindame esitatud põhimõtete kohaselt maksustamiskorraldise kehtivuse küsimust Eesti maksundusõiguses. Ei ole vaja pikemalt peatuda tingimuste-

53/ Vt. KLIIMANN, Teooria, lk. 254. - VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 152 j.

54/ Vt. KLIIMANN, Teooria, lk. 253 j.

55/ Viimatimainitud viisil kehtivaks muutunud akte peab prof. VAABEL vadi vormiliselt kehtivaks, kuna olemuselt akt on vealine, kuigi vea ravimine osutub võimatuks. Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 153.- Vrd. KLIIMANN, Teooria, lk.255 jj.

ta kehtivusel, küll aga maksustamiskorraldise tingimisi kehtivusel või tühisusel.

K o m p e t e n t s i vigu on võimalik jagada nelja liiki ^{56/}. Meil võib tegemist olla kas absoluutse (näit. Maksudetalituse direktor määrab ärimaksu), materiaalse (korraldise annab õige organ, aga ebaseadusepärases koosseisus), territoriaalse (asja on otsustanud organ, kelle võimkonda asi allumussätete järgi ei kuulunud) või subjektiivse inkompetentsiga (organ, kes otsustas, on pädev, aga pidi taanduma).

Absoluutne ja materiaalne inkompetents teevad maksustamiskorraldise (nagu ka iga muu korraldise) tühiseks tema andmise momendist peale. Territoriaalse ja subjektiivse inkompetentsi järelalusena korraldis on vaieldav, mitte tühine.

V o r m i v i g a d e s t saab otseses

56/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 155 ja nota 268 jj.

mõttes kõnelda peamiselt vormiliste korraldiste juures. Algseimaks vorminõudeks on kirjalikkus. Ka maksustamiskorraldis peab olema ilmtingimata kirjalik. Suuline korraldis, kui seadus nõuab kirjalikku, on ipso iure tühine. Maksustamiskorraldis, e v i b MKS § 62 järgi peale kirjalikkuse veel teisigi vormielemente, nagu eelpool nägime. Muude vorminõuete mittejälgimine teeb korraldise tühiseks siis, kui vormiviga on oluline. Sellelt seisukohalt tuleb vormilises maksustamiskorraldises MKS § 62 järgi oluliseks pidada maksukohuslase, otsustaja, maksustamisaluse ja maksusumma mainimist 57/.

Rääkides vigadest menetluskorras, tähendatagu, et kõige üldisema ulatusega täpsustatud menetluskorra moodustab korraldiste kätteandmise menetlus 58/. Et akt loetakse kehtivaks ainult kätteandmisega, kuulutamisega või teatamisega, järgneb siit paratamatult, et akt, mis pole antud

57/ Vt. VAABEL, op.cit., lk.155 ja nota 26i jj. - Samas pikemalt maksustamiskorraldise ebaolulisist vormielemendest.

58/ MKS § 150 j., mõnede lisandustega muudes maksuseadustes.

kätte, kuulutatud või teatatud vastavalt seaduses ettenähtud korrale, tuleb lugeda tühiseks ^{59/}.

Muud menetluskorra vead võivad olla väga mitmekesised nagu menetluskorradki. Kuid millised ka need vead oleksid, nad teevad akti vaid vaieldavaks ^{60/}.

Lõppeks tuleb mainida s i s u v i g u. Suvatute korraldiste (nagu ka maksustamiskorraldiste) puhul moodustab sisuvea akti sisu lahkuminek kas seaduse otsesest määratlusest või akti seaduses määrateldud sihist. Need aktid on sisulise vea puhul vaieldavad, mitte ilmaski tühised, või olgu siis, kui sisu on ilmsesti võimatu ^{61/}. Suvalises korraldises esineb sisuviga harvem ja tingib siis samuti akti vaieldavuse.

Seoses akti kehtivuse küsimusega - vaatleme veel küsimusi maksustamiskorraldise õ i g u s - j õ u s t. Õigusjõu all mõistame säärast akti kehti-

59/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 161.

60/ Ibid.

61/ Ibid.

vuse olukorda, kus asjaosalistel pooltel puudub võimalus kõrvaldada akti toimivust oma tahte järgi ^{62/}.

Siin puudutame kahte liiki küsimusi: aktide tagasivõtmine asutise poolt ja ümberotsustamisele võtmine asutise või asjaosalise algatusel pärast seda kui akt saanud lõpliku kehtivuse.

Üldpõhimõtteliselt omandab akt kehtivuse aktisaaaja suhtes akti kuulutamise, teatamise või kätteandmisega. Maksustamiskorraldist võib inspektor muuta selle kätteandmiseni ^{63/}. Pärast maksustamiskorraldise kätteandmist võib maksuasutis parandada ainult korraldises leiduvaid kirjutus- või arvutusvigu ^{64/}. Vigade parandamist on võimalik algatada aktsiisi- ja tollimaksude alal 3-e aasta ja teiste maksude alal 5 a. jooksul, arvates maksusta-

62/ VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 163 jj.

63/ Vt. MKS § 62 lõige 3.

64/ Vt. MKS § 98.

miskorraldise jõustumisest ^{65/}. Peale nende juhtude ei ole maksuasutisel võimalik maksustamiskorraldist ühekülgselt tagasi võtta ja maksuasutis peab kasustama kohuslasega ühist teed asja tühistamiseks ümberotsustamisele võtmise teel ^{66/}.

Ümberotsustamise tingimusiks on:

- 1) et ilmneksid uued asjaolud, millel oluline tähtsus maksustamiskorraldise kohta, 2) või selguks, et dokument, teade või muu tõend, millele otsus rajati, oli vale, 3) et maksustamistoimetus teostunuks maksukohuslase osavõtuta, põhjusel, et ta ei teadnud maksustamistoimetusest (MKS § 90) ja
- 4) et ümberotsustamise puhul maksusumma muutuks rohkem kui 20 krooni võrra (MKS § 106).

Ümberotsustamist võivad paluda Maksudetalitus, maksukohuslane ja maksu eest vastutavad isikud (MKS § 100). Maksukohuslane ei saa aga paluda ümberotsustamist uute asjaolude ilmnemisel siis, kui

65/ Vt. MKS § 107.

66/ MKS §§ 99-707.

ta tavalise hoole juures võinuks need asjaolud selgitada ka esialgsel maksustamismenetlusel, eriti aga juhtumil, kui need asjaolud oleksid selgunud teateist või tõendeist, mille esitamist maksukohuslaselt nõuti, aga mis ta jättis täitmata (MKS § 101).

Ümberotsustamist võib paluda tähtaja vältel, mil on võimalik vigade parandamine. Maksustamiskorraldise ümberotsustamise ettepanekuid ja palveid saab esitada 2-he kuu kestel, arvates päevast, mil ettepaneku tegijale või palujale sai teatavaks uus asjaolu või päevast, mil isik, kes ei võtnud osa esialgselt toimetusest, sai teada maksustamisotsusest, võtl- simise või valetunnistuse korral aga - päevast, mil astus seadusjõusse kriminaalkohtu otsus akti või tõendi valekstunnistamise kohta (MKS § 105).

Maksustamiskorraldise ümberotsustamisele võt- miseks on vajalik maksu- või tollipeakomitee otsus, kes kaalutleb, kas ümberotsustamine on põhjendatud või mitte 67/.

67/ Vt. MKS § 102 ja VAABEL, Põhiprobleeme, lk.165. - Korraldise tagasivõtmine ja ümberotsustamine.Tolliseadustiku (RT 1923, 45/46 ja hilisemaid muudatusi) alusel on mõneti erinev.

6. Õiguskaitse.

Õiguskaitse on maksustamiskorraldise suhtes võimaldatud kõigepealt v a i d e m e n e t l u s e s. Haldusvaide all mõistetakse kahjusaanu nõuet võtta asi ümberotsustamisele, mis esitatakse õigusevastaselt teotsenud haldusametnikule või -asutisele ^{68/}.

MKS tunneb vaiet kui maksukohuslase või maksumise eest vastutavate isikute k i r j a l i kku palvet s a m a l e instantsile, kes tegi maksustamiskorraldise, v õ t t a a s i ü m b e r o tsustamisele ^{69/}.

Vaiete esitamise üldtähtaeg on 2 nädalat, arvates otsuse saamise päevast, kui vastavas maksuseaduses ei ole ette nähtud teissugust tähtaega (MKS - § 64). Vaided peavad kandma vaidleja allkirja ja neist peab selguma, millise korraldise vastu vaieldakse ja mida palutakse (MKS § 66).

Vaide otsustab üldpõhimõtteliselt see ametnik, kelle korraldise vastu vaie esitatud ja ainult ^{68/} KLIIMANN, Teooria, lk. 197 jj. Vt. ka BÜHLER, Allgemeines Steuerrecht, lk. 429 j.
^{69/} VT. MKS § 64 jj.

neis korraldise osades, mida vaie puudutab otseselt
või kaudselt (MKS § 69).^{70/}

Vaide otsustamisega tühistub endine korraldis kõigi tagajärgedega, kuid tema täitmiseks rakendatud kindlustusvahendid säilitavad jõu kuni vasta-
va uue korralduseni, millised, vastavalt uuele mak-
sustamiskorraldisele, maksuasutis teeb viivitamata^{71/}

Õiguskaitsest vaide korras üksi oleks vähe. Vaide otsustab sama instants, kes tegi korraldise. On aga vajalik, et õiguskaitset saaks teostada erapooletu, otsustanud asutisest sõltumatu kaebasuti-
se kaudu. See toimub haldusliku k a e b u s e g a, mille all mõistetakse administratiivset kaitsevahen-
dit, mis esitatakse asja otsustanud organist kõrge-
male organile haldusakti õiguspärasuse kontrollimi-
se otstarbel^{72/}.

70/ Erandina otsustab vaided t o l l i m a k s u alal vastav inspektor, ka siis - kui vaie oli esitatud korraldise peale, mis tehtud inspektorile alluva ametniku poolt. Kui tollimaksu määrajaks oli Maksudetalituse direktori poolt järelevalve korras seatud ametnik (MKS § 4), otsustab vaide Maksudetalituse direktor.Vt. MKS § 68.

71/ Vt. MKS § 69 lõige 2.

72/Vt. KLIIMANN, Teooria, lk. 198 jj. ja nota 405 osundatud kirjandus. - Bühler, Allgemeines Steuerrecht, lk.431 jj.- HENSEL, Steuerrecht, lk.166 jj.

MKS § 72 jj. järgi võivad isikud, kelle vaide kohta otsus tehtud, kui ka isikud, kes vastutavad maksu tasumise eest, kuigi nad ei ole esitanud vaietet esialgse maksustamiskorraldise peale, esitada 2 nädala jooksul kaevatava otsuse kättesaamise päevast arvates kaebuse:

1) Tollipeakomiteele - tollimaksude ja -tasude ning tooliasutiste poolt võetavate muude maksude kui ka korraldustrahvide alal;

2) Maksupeakomiteele - muude maksude ja trahviasjade alal.

Kaebused peavad olema kirjalikud ja sisaldama: 1) kaebaja nime ja elukoha, kui see ei selgu asjatoimetusest; 2) kelle otsuse peale kaevatakse; 3) millise otsuse peale kaevatakse; 4) kas kaevatakse terve otsuse või ta osade peale ja nimelt milliste osade peale; 5) mida kaebaja palub; 6) milliste asjaoludega ja seadustega ta oma nõuet põhjendab (MKS § 75).

Kaevata saab ainult selles ulatuses, kui

oli esitatud vaie (MKS § 75).

Kaebused esitatakse sama inspektori kaudu, kelle otsuse peale kaevatakse (§ 72), kes kontrollib kaebusi ja oluliste puuduste korral seistab kaebuse, andes kaebajale tähtaja puuduste kõrvaldamiseks (§ 76). Inspektor saadab kaebuse, tarbekorral omapoolse seletusega, Maksudetalituse direktori kaudu peakomiteele (§ 77).

Maksu- ja Tollipeakomitee on erilised kohtulikkude ülesannetega instantsid maksuasutiste rankingus. Nad arutavad ja otsustavad saadud kaebusi menetluses, mis väga sarnane kohtulikule menetlusele ^{73/}.

Peakomitee otsuse peale võib kaevata halduskohtu korras Riigikohtule 1 -he kuu jooksul, arvates motiveeritud otsuse saamise päevast. Kaevata võivad Maksudetalituse direktor, isikud, kelle kaebuste kohta tehti peakomitee otsus ja isikud, kes vastutavad maksu tasumise eest, kuigi nad ei esitanud kaebust

73/ Vt. MKS §§ 80 jj. ja MKS § 97¹ alusel, juhtudel, mis pole MKS-s ette nähtud, AKK (= Administratiiv-kohtu kord - RT 10 - 1919) eeskirjad.

maksustamiskorraldise peale. Kaebused tulevad esitada selle peakomitee kaudu, kelle otsuse peale kaevatakse (MKS § 94).

Kirjeldatud õiguskaitse kord kehtib kõigi maksude alal, kuivõrd vastavad maksuseadused seda erinevalt ei normi (MKS § 96).

Arvestades, et Administratiiv-kohtu kord (AKK) korraldab õiguskaitset haldusasjus ja maksuasjad on ka haldusasjad, alluvad ka maksustamisasjad üldpõhimõtteliselt AKK-a funktsiooni toimele ^{74/}. Maksuseaduste ja AKK suhe on üsna keeruline. Prof. V a a b e l märgib, et AKK normitstik üldpõhimõtteliselt tuleb maksustamise alal kohaldamisele juhtumil, kus on tegu kaebuste esitamisega halduskohtu (Riigikohtule) vastavate maksuasutiste (Maksu- või Tollipeakomitee, majandusminister, Maksudetalituse direktor) otsuste või korralduste peale, nende kaebuste arutamise ja otsustamisega halduskoh-
tus (Riigikohtus) ning viimase otsuste täitmisega ^{75/}

74/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 101 jj.

75/ Vt. ibid. Üksikasjalisemalt vt. samas.

Õiguskaitse alla kuulub ka maksustamis-
korraldise ü m b e r o t u s t a m i s e menetlus.
Ümberotsustamine on üks viis teostada õiguskaitset
sel juhul, kui vaide ja kaebuse esitamise tähtajad
möödunud. Ümberotsustamise (teistmise) ajendite-
ga ja menetluskorraga tutvusime juba eelpool.

II O S A.

MAKSUSTAMISKORRALDISE RAKENDAMINE.

§ 3. RAKENDAMINE ÄRIMAKSU ALAL.

1. Rakendamise üldalused.

Ärimaks ^{76/} ei esine meie maksundusõiguses ühtlase maksuna, vaid koosneb p õ h i- ja l i s a- ä r i m a k s u s t ^{77/}. Lisaärimaksu võetakse avalikule aruandmiskorrale alluvailt ettevõtteleit ^{78/}:

^{76/} Otsemaksude seadus ärimaksu osas - VSK 1914.a. väljaanne, V k., 2 osa. Arvukaid muudatusi Vene ja Eesti ajal vt. Maksuseadused ja määrused I, Tallinna 1937 (välja annud EHING-REELAID-ANDERSON-HALDRE-KARMO-TIIT).

^{77/} ÄMS § 448.

^{78/} Vt. ÄMS § 451 ja 574.

a) kapitalimaksuna ja b) kasu-
protsendimaksuna, kuna muudelt lisa-
ärimaksustamisele kuuluvailt ettevõtteleilt - puhaskasumaksuna ^{79/}. Seega tuleb meil arvestada ärimaksu alal nelja erisugust maksu, kusjuures ka maksustamiskorraldise rakendamise kord nende maksude suhtes on teataval määral erinev. Vastavalt peame peatuma igäühe juures neist eraldi.

Eesti maksuseaduste lex generalis'eks on Maksustamiskorralduse seadus ^{80/}. Selle seaduse kehtimapanemise seadusega ^{81/} on ärimaksu suhtes kehtima pandud kõik MKS kohaldatavad sätted. Nii kehtib ÄMS kohta maksustamiskorraldisegi rakendamise suhtes kõik see, mis MKS sätib maksustamiskorraldise rakendamise suhtes üldse, välja arvatud, esiteks, erandid, mis ÄMS on teinud üldkorrast expressis verbis ja teiseks, eran-

79/ ÄMS § 451.

80/ RT 1932, 1, 1 - RT 1932, 91, 698 - RT 1934, 55, 477 - RT 1936, 27, 171 - RT 1936, 92, 726.

81/ RT 1932, 1, 2 - RT 1932, 31, 371 - RT 1934, 55, 478.

did, mis tulenevad MKS kohaldamatusest ärimaksugi
alal ^{82/}.

Makse, millede puhul maksutasumise kohustu-
se tekkimine eeldab tingimusteta maksustamiskorral-
dist, nimetatakse m ä ä r a t a v a i k s maksu-
deks; makse, millede puhul maksustamiskorraldis
esineb tingimisi järelevalve korras, nimetatakse -
t i n g i m i s i m ä ä r a t a v a i k s maksu-
deks; makse, millede puhul maksutasumise kohustuse
tekkimine e i eelda üldse maksustamiskorraldist,
nimetatakse m i t t e m ä ä r a t a v a i k s mak-
sudeks ^{83/}. Hinnates toodud liigitelu kohaselt äri-
maksude sarjas esinevaid makse, ilmneb, et puhaska-
sumaks kuulub tingimusteta määratavate maksude hul-
ka, kuna põhiärimaks, kapitali- ja kasuprotsendi-
maks on tingimisi määratavad maksud. Vastavalt on
korraldatud ka maksustamiskorraldise rakendus nende
maksude suhtes.

82/ MKS kehtivusest teiste Eesti maksude suhtes
vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 77 jj.

83/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 126 j.

2. Maksustamiskorraldis põhiärimaksu alal.

Põhiärimaks tasutakse äritunnistuste lunastamise teel seaduses loeteldud ettevõtete poolt ^{84/}. Maksusumma moodustab siin vastava äritunnistuse hind. Maksu suuruse määramiseks kaubanduslikud ja tööstuslikud ettevõtted jagatakse järkudesse.

Äritunnistused peab võtma iga üksiku kaubandus- või tööstusettevõtte ja iga üksiku töönduse jaoks, välja arvatud ettevõtted ja tööndused, mis ei kuulu ärimaksu alla ^{85/}. Äritunnistused antakse aasta ja poole aasta peale ette (ÄMS § 479 j.) ja väljastatakse Maksudetalituse direktori korraldusel kohalikest Eesti Panga osakonnist, linna- ja vallavalitsusist, erandjuhtudel maavalitsusist ja maksuinspektoreilt või nende abidelt ^{86/}. Äritunnistuste saamiseks nõutakse peale maksuteadaande eriliste, seatud vormis koostatud teatelehtede esitamist iga eraldase

84/ AMS §§ 449; 447 ja 453.

85/ AMS § 455.

86/ AMS § 483.

kaubandusliku või tööstusliku asutuse kohta. Teatelehes peab olema tähendatud ^{87/}: 1) isiku või seltsingu või asutise nimi, kelle nimele tunnistus võetakse, 2) asutise ja laoruumide liik ning asukoht või äri nimetus ja 3) võetava äritunnistuse järele kuuluva põhiärimaksu summa (§ 449 IV lisa).

Kirjeldatud protseduurist järeldub, et põhiärimaksu puhul maksukohuslasele maksustamiskorraldist kui niisugust ei esitatagi, kui seadusest järeldus maksukohuslane hangib endale vastava äritunnistuse.

Et veenduda, kas äritunnistused on õigesti lunastatud, toimetavad maksuinspektorid ja nende abid, samuti aktsiisivalve ametnikud kas üksi või teiste kohaliku ärilist järelevalvet teostavate isikute osavõtul kaupluste ja muude äride revideerimist ^{88/}. Kui põhiärimaks ei ole tasutud seaduslikult, koostatakse trahvikorraldis MKS § 134 kohaselt. Viimane on vormiline akt ja peab sisaldama: 1) trahvimääraja; 2) otuse tegemise aeg; 3) isiku nimi ja perekonnanimi,

87/ ÄMS § 484.

88/ Ibid., § 489, lähemalt §§ 489-505.

kellele trahv määratud; 4) protokoll või asjatoime-
tus, millest selgub seaduse rikkumine; 5) seadus,
mida rikutud ja mille põhjal trahvitakse; 6) määra-
tud trahvisumma; 7) trahvitasumise kord ja aeg;
8) trahvi tasumata jätmise tagajärg; 9) trahviotsu-
se peale kaebamise kord.

Õige maksu sissenõudmiseks on lahti kaks
teed: kas koostada vormiline maksustamiskorraldis
või esitada koos trahvikorraldisega ka maksutasumi-
se nõudmine ^{89/}. Menetluse lihtsust silmas pidades
on teine moodus eelistatavam. Õiguskaitse sel puhul
maksunõudmise asjas on võimaldatud koos õiguskaitse-
ga trahvi asjus, sest trahvi õiguspärasuse aluseks
on maksu ebaõige tasumine ^{90/}. Ka seaduse mõttest
saab teha mõningaid järeldusi viimatimainitud menet-
luskorra kasuks, ehkki seadus otsest lahendust selle-
le küsimusele ei anna. AMS §§ 479-487 järgi on põ-
hiärimaksu tasumise kohustuse tekkimiseks ja maksu
tasumiseks määratud eriline kord, mis kokkukõlas

89/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 131 j.

90/ Vt. Ibid.

MKS § 63-ga ^{91/} ei eelda vormilise maksustamiskorraldise vajadust. ÄMS § 579 märkus ^{92/} lubab oletada erikorra kehtimist ka õigesti tasumata maksude suhtes. Nende sätete kohaselt esitatakse maksu tasumiseks nõudmine, mis tuleb täitmisele koos trahvikorraldisega. Sellest võib järeldada, et nende maksude alal kehtib maksustamiskorraldise suhtes, kus ta üldse vajalik, vormivabadus ^{93/}.

Maksustamiskorraldis, kui ta esile tuleb põhiärimaksu alal, mis ei ole õieti tasutud, on see-ga v o r m i v a b a maksustamiskorraldis. Et vormivabadus siin on üksnes suhtelise tähendusega, mainisime juba ülalpool.

91/ MKS § 63: Vastavates maksuseadustes määratakse juhud, mil maksu tasumise kohustuse tekkimiseks ei nõuta maksustamisotsust või mil maksustamisotsus tehakse erikorras või mil avaliku kuulutusena avaldatud nõue maksu tasumise kohta võib asendada maksustamisotsuse.

92/ ÄMS § 579 märkus: Juhtumil, kui kauplemist või muud ärilist tegevust sooritati ilma vastava äritunnistusega mitme aasta kestusel, määratakse rahatrahv - äritunnistuse mitteomamise eest ainult seaduse rikkumise arvestamise aastal, äritunnistusele langev põhiärimaks aga nõutakse sisse ka möödunud aasta eest.

93/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 131 j.

3. Maksustamiskorraldis lisaärimaksu alal.

A. Puhaskasumaks.

Lisaärimaksu mitteamuandvailt ettevõttele võetakse puhaskasumaksuna. Vastandina põhiärimaksule, kus maksustamiskorraldis tuleb esile erandjuhtudel, langeb puhaskasumaksu suhtes kogu maksutuvastamise raskus maksuasutisele ja maksustamiskorraldis peab igal juhul eelnema maksu tasumise kohustuse tekkimisele. Maksukohustuse tekkimine sünnib maksuolmas- tiku esiletulekul, kuid see tähendab ainult riigi maksu-nõudeõiguse tekkimist, millega seonduvad mitmesugused kohustused kohustusadressaadi poolel, aga mitte maksu tasumise kohustus ja sellele vastavad õigused õigusadressaadi poolel ^{94/}. Täpselt samane lugu kordub pärandimaksu ja tulumaksu puhul. Nii näit. tekib pärandi avamisega isikutel, kes loevad endid pärijaiks ning seega osutuvad maksukohustus- lasiks, kohustus 6-e kuu kestel esitada teadaanne 94/ Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 124 jj.

kohtule pärandi koosseisu kohta, kusjuures selle esitamata jätmine tingib karistusena 1 %-se viivitus-
trahvi lisandumise maksusummale kuus ja maksuasuti-
sele õiguse asuda otse pärandimaksu määramisele. Sa-
muti on lugu tulumaksuga. Siingi ei tähenda maksu-
kohustuse tekkimine (maksuolmastiku ilmumine) veel
maksu tasumise kohustuse tekkimist.

Maksustamiskorraldise eeldus maksustamis-
kohustuse tekkimisele pole ~~mu~~idugi tingitud mõne vas-
tava maksu õiguslikest loomuomadusist, isegi mitte
riigi huvidest, vaid on tingitud sellest, et kohus-
laste ring maksude puhul, kus korraldis on maksu ta-
sumiskohustuse tekkimise tingimuseks, koosneb isi-
kuist mitmesuguseist seltskondlikest kihtidest, kes
ei ole ise võimelised arvutama täpselt neile seadus-
test järelduvat maksu. 95/

Käsitelles küsimust d e l e g e f e -
r e n d a, jõuame aga järeldusele, et põhimõtteli-
selt oleks võimalik maksu tasumise kohustuse tekki-

kimist seondada vahetult maksukohustuse esiletuleku momendiga ka ülalnäidatud maksude puhul ^{96/}. Maksukohuslane võiks võeldavasti ise sooritada kohusliku maksusumma arvutamise ja tasuda selle määratud ajal. Kuid takistus seisab siin maksukohuslaste ringi ilmes ^{97/}. Nii puhaskasumaksu puhul on maksukohuslaseks sellise äri või ettevõtte pidaja, mis ei ole kohustatud avalikult aru andma. Neile ei ole sunduslik korrapärase raamatupidamine ja aruandmine ja sageli puudub seepärast ka maksu arvutamiks võimaline personal. Väikese äriettevõtte pidajat ei saa kohustada pidama raamatuid, mis võimaldaks täpselt määrata tema käibesumma ja selle põhjal maksustamisaluse - puhaskasu, ning maksusumma. Hindamise toimetamine maksukohuslase poolt ei oleks aga usaldusväärne.

Puhaskasumaks on nii-siis maksustamiskorraldise rakendamise seisukohalt tingimusteta määratav

^{96/} Vt. VAABEL, Põhiprobleeme, lk. 124 jj.

^{97/} Ibid.

maks.

Ettevõtete maksustamiseks puhaskasumaksuga jaotavad ärimaksukomisjonid nende piirkondades asuvad ettevõtted liikidesse ja gruppidesse, määrates iga grupi jaoks keskmise kasuprotsendi, ja esitavad need liigituskavad Maksudetalituse direktorile. Maksudetalituse direktori poolt määratud keskmised kasuprotsendid kinnitab Majandusminister kaheks maksuaastaks ja liigitustabelid ühes kasuprotsentide normidega avaldatakse Riigi Teatajas. ^{98/} Iga kaubandus- ja tööstusettevõtte peab esitama igal aastal hiljemalt 1. märtsiks teatelehe, milles muude andmete hulgas (ÄMS § 543) peab olema näidatud viimase möödunud aasta l ä b i k ä i k iga asutuse või üksiku tööduse kohta. Puhaskasumaksustamisele kuuluvate ettevõtete kohta, kes ei esita tähendatud teatelehti või ei ole nende esitamiseks kohustatud, kogutakse teateid maksuasutiste poolt (§ 544). Teatelehed

98/ Vt. ÄMS § 542.

kontrollitakse enne läbivaatamist ärimaksukomisjonis (§ 547). Pärast maksukohuslaste teatelehtede kontrollimist ja eelmise aasta läbikäigu kindlaks tegemist iga üksiku kaubandusliku või tööstusliku asutise või äri kohta määrab ärimaksukomisjon kindlaks asutise või äri puhaskasumaksuga maksustamisele kuuluva k a s u s u u r u s e. Kasu suuruse tuvastamisel võib aluseks võtta ka ärimaksukomisjonile esitatud äriraaamatud tingimusel, kui ärimaksukomisjon leiab selle olevat võimaliku.^{99/} Käibesumma alusel määratud puhaskasusumma põhjal arvutab maksuasutis vastavat puhaskasumaksu määra kohaldades m a k s u s u m m a.

Maksustamiskorraldis on puhaskasumaksu puhul v o r m i l i n e. Ta peab vastama MKS § 62-e nõuetele; temas peavad näidatud olema ärimaksukomisjoni poolt määratud läbikäik, kasu- ja puhaskasumaksu summa. Erinevalt MKS § 62 terminoloogiast nimetab ÄMS § 559 käesoleval juhul maksustamisotsust (-kor-
99/ vt. ÄMS § 550 jj.

raldist) m a k s u l e h e k s .

B. Kapitali- ja kasuprotsendimaks.

Lisaärimaks avalikule aruandmisele alluvailt ettevõttele võetakse kapitali- ja kasuprotsendimaksuna. Need maksud kuuluvad maksude liiki, mida maksustamiskorraldise rakendamise iseloomu järgi nimetatakse tingimisi määratavaiks maksudeks. Maksukohustuse ilmsilkstulek tähendab nende maksude suhtes ka maksu tasumiskohustuse tekkimist, ilma et see vajaks maksustamiskorraldist. Maksustamiskorraldis järgneb järelevalve korras, kui maks on tasutud ebaõigesti või kui maksukohustus on üldse vaieldav.

K a p i t a l i m a k s u g a maksustatakse ettevõtteid, mis kuuluvad aktsiaseltsidele ja kompaniidele, osa- ja muudele osastusseltsingutele, samuti igasugused krediitasutised, mis põhikirjade või neid asendavate eeskirjade põhjal on kohustatud avaldama aruandeid oma operatsioonide kohta, või

esitama neid aruandeid vastavasse kohta kinnitamiseks (ÄMS § 509). Kapitalimaksum võetakse põhikapitali suuruse järgi: 30 senti ettevõtte põhikapitali igalt sajalt kroonilt, kusjuures kapitali summat või selle osa alla 50 krooni ei arvestata, kuid summa Kr. 50.- ja üle selle loetakse sajaks ^{100/}. Kapitalimaks arvutatakse samadel tähtaegadel ja samas korras nagu kasuprotsendimaks. Tema puhul kohaldatakse kasuprotsendi maksule määratud tasumise ja vastulausete esitamise korda (§ 515).

K a s u p r o t s e n d i m a k s u g a maksustamiseks võetakse aluseks vahe möödunud aasta tegevusaruandes näidatud üldtulusumma ja viimasest tehtud mahaarvestuste vahel eelmisel aastal tehtud kulude arvel ^{101/}. Saadud puhastulust leitakse seaduses ettenähtud protsendimäära kohaldamisel maksumussumma. Kasuprotsendimaksu võetakse 4 % suuruses maksumustatavast kasust, kui see on alla 3 % põhikapita-

100/ Lähemalt vt. ÄMS § 510 jj.
101/ Vt. ÄMS § 519.

list, vastasel korral aga vastavas tabelis ettenähtud määral, kuid kasuprotsendimaksu summa ei või igal juhul ületada 10 % maksustavast kasust^{102/}.

Kui ettevõtte aruande läbivaatamisel selgub, et kasuprotsendimaks on tasutud vähemal määral kui nõutav, on ettevõtte kohustatud juurdemaksu tasuma kuuekuulise tähtaja kestel ärimaksukomisjoni maksustamisotsuse kättesaamisest.

Võiks küsida, mispärast on kasuprotsendimaksu suhtes maksusumma arvestamine esialgselt antud maksukohuslase enda hooleks, kuna maksustamiskorraldis lülitub menetlusse alles valvekorras, ja puhaskasumaksu arvestamine loovutatud maksuasutisele. Sellele oleme vastanud juba puhaskasumaksu käsitelles^{103/}. Nimelt on põhjus selles, et kasuprotsendimaksu puhul on tegemist kvalifitseeritud ühikutega, kellel on sunduslik korrapärane raamatupidamine, ning koos sellega võimeline personaal maksuarvutamise teostamiseks.

102/ ÄMS § 516.

103/ Vt. supra, nota 97.

K A S U S T A T U D K I R J A N D U S

B Ü H L E R, Ottmar, Allgemeines Steuerrecht,
Berlin 1927.

H E N S E L, Albert, Steuerrecht, 3. völlig neu-
bearbeitete Auflage, Berlin 1933.

K L I I M A N N - Artur-Tõeleid, Administratiiv-
akti teooria, Tartu 1932 (lühendis =
Teooria).

KLIIMANN, Artur - T õ e l e i d, Õiguskord, Tartu
1939.

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

V A A B E L, Juhan, Eesti riigi-maksundusõiguse
põhiprobleeme, Tartu 1934 (lüh. =
Põhiprobleeme).

V A A B E L, Juhan, Sissejuhatus finantsõigusteadus-
se, Tartu 1939 (lüh. = Sissejuhatus).

= =