



## L Ü H E N D E I D:

- AjLMS - Ajutine läbikäigumaksu seadus, vt. märke 13.  
AkMS - Aktsiisimaksu seadus, vt. märke 19.  
AMS - Administratiivmenetluse seadus, vt. märke 10.  
KMS - Kinnistusmaksu seadus, vt. märke 21.  
KvMS - Linnades asuvailt kinnisvaradelt riigile võetava kinnisvaramaksu seadus, vt. märke 16.  
m - muudetud.  
MKS - Maksustamiskorralduse seadus, vt. märke 7.  
MPK - Maksupeakomitee otsus.  
MTDR - Maksude Talituse direktori ringkiri.  
PKMS - Pärandi- ja kingimaksu seadus, vt. märke 15.  
PS - Eesti Vabariigi Põhiseadus.  
RAO - Riigikohtu administratiivosakonna otsus.  
RT - Riigi Teataja.  
TMS - Tulumaksu seadus, vt. märke 11.  
ToS - Tolliseadus, vt. märke 18.  
TrMS - Trahterimaksu seadus, vt. märke 17.  
OMS - Otsemaksude seadus äri- ning rahaliste kapitalide maksu osades, vt. märke 12.

## OSUNDATUD TEOSED.

- Juhan V a a b e l, "Eesti riigimaksundusõiguse põhiprobleeme".  
A. T. K l i i m a n n, "Haldusprotsess".  
V. J õ g i, "Maksustamiskorralduse seadus".  
A. E i s e n b e r g (Rauamägi), "Aktsiisimaksu seadus ja määrus".

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

### § 1. PROBLEEMI ASEND.

Meie aja tähtsamaks maksupoliitiliseks nõudeks on maksustamise ühtlus. Maksustamise ühtluse all mõistame säärast maksustamist, kus maksuolmastik haarab kõik võrdsed juhud ja kus kõik võrdsed juhud järeldavavad võrdse maksukoormuse<sup>1</sup>. Käesoleva kirjutise ülesandeks ongi vaadelda kui võrd meie kehtivad maksundusõiguslikud normid võimaldavad eeltoodud nõude teostamist. Tuleb nimelt selgitada milliseid vahendeid pakub meie kehtiv õigus, eeskätt MKS selleks, et täita maksustamise ühtluse nõuet. Tuleb vaadelda k u i d a s toimub maksu kindlaksmääramine (tuvastamine) MKS-e järgi. Seejuures ei saa aga piirduda üksnes MKS-ga, sest ükski seadus ei asu õiguskorras isoleerituna, vaid on tihedalt seotud paljude teistega. Peale MKS-e tuleb kõnesoleva probleemi lahendamisel arvestada veel teisigi normatiivakte, millede kõikide süstemaatilise vaatluse viljana võime loota alles rahuldavat töötulemust.

---

1. Vt. Juhan V a a b e l, "Eesti riigimaksundusõiguse põhiprobleeme", Tartu 1934, lk.48.

Kõiki maksundusõiguslikke norme võime nende olemuse järgi jagada kahte suurde gruppi ja nimelt m a t e r i a a l s e - t e k s ja f o r m a a l s e t e k s maksundusõiguslikeks normideks<sup>2</sup>. Esimesed suunduvad maksukohustusvahekorra sisu kujundamisele, teised määravad maksukohustusvahekorra realiseerimistingimusi.

Materiaalsed normid piiritlevad maksuolmastiku, maksustamisaluse, maksustamisühiku ja maksumäära. Formaalsed normid piiritlevad viit küsimustekompleksi: maksu- ja maksukaebeasutiste organisatsiooni, maksustamismenetlust, õiguskaitset, karistusmenetlust ja sooritusmenetlust<sup>3</sup>. Vastavalt teemile kuuluvad meie käsitlusele need normid, mis korraldavad maksustamismenetlust.

Maksustamismenetluse juures võime eristada kaht iseilme- list osa - a m m u n d u s m e n e t l u s t ja t u v a s - t u s m e n e t l u s t<sup>4</sup>. Esimese menetluskorra moodustavad need teotsemised, millede sihiks on maksuasutistele vajalike teadete hankimine ja järelvalve võimaldamine maksuolmastike esiletuleku ja maksukohuslaste üle. Selle menetluskorra peamine tunnus seisab seega selles, et ta kannab üldise järelevalve ja maksustamisjuhtumite avastamise ilmet.

---

2. Vt. Vaabel, op.cit.,lk. 52 ja 58

3. Vt. Vaabel, op.cit.,lk. 60 jj.

4. Vt. Vaabel, op.cit.,lk. 61

Tuvastusmenetlus aga 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, maksustamisaluste hindamise, maksude määramise jne.<sup>5</sup>

Tuvastusmenetluse käigus võime eristada veel kaht faasi - selgitava otsustava. Esimeses maksuasutis kogub andmeid avandusmenetluse (ammundusmenetluse) vältel selgunud konkreetse maksustamisjuhu ligemaks ilmestamiseks, teises langetab ta kogutud andmete ning sooritatud hindamiste põhjal otsuse - tuvastab maksusumma ja annab sellekohase maksustamiskorraldise.

Tuvastusmenetlusega pidestuvad küsimustekompleksid ning praktilised lahendused MKS'is ongi antud juhul meie käsitluse teemiks.

---

5. Vt. Vaabel, op.cit., lk.62. Terminit "tuvastusmenetlus" kasutab ka prof. dr. A.T.Kliimann oma raamatus "Haldusprotsess". Nimelt mõistab prof. dr.Kliimann tuvastusmenetluse all toimingute rida, mille sihiks on tuvastada seda faktilist ning juriidilist olustikku, millele rajatakse tehtav otsus."Tuvastusmenetluse ülesandeks

## § 2. NORMATIIVSED ALLIKAD.

Ülal selgus, et käesoleva töö päämiseks vaatlusobjektiks osutub formaalne maksundusõigus tuvastusmenetluse osas, nagu ta antud MKS-is. Järelikult on selleks õieti formaalse maksundusõiguse üldnormistik. Et aga saavutada täielikku pilti asjast, peame lisaks üldnormistikule vajalisel määral tähelepanu pöörama ka tuvastusmenetluse e r i n o r m i s - t i k e l e .

Üldnormistikus on meil vaja eraldada esiteks p õ h i - a l l i k a i d , mis annavad tuvastusmenetluse süsteemile üldise normatiivse kandepinna, teiseks t ä i e n d a l l i - k a i d , mis annavad materjali süsteemi tühikute ja lünkade täiteks, ja kolmandaks k a u d s e i d a l l i k a i d , mis võimaldavad kõrvaldada vastuoksusi oma ja võõrsüsteemide põhimõtete vahel<sup>6</sup>.

Ü l d n o r m i s t i k u p õ h i a l l i k a k s o s u - tub MKS<sup>7</sup>, kui vastava ala lex generalis koos oma muundusaktidega<sup>8</sup>. Põhiallikate hulka kuuluvad ka ta maksmapanemis-seadused<sup>9</sup>.

---

on järelikult teha . . . . küsimus otsustamisküpsiks (Ib., lk. 261). Sellisele tuvastusmenetlusele järgneb otsustusmenetlus. Oma s i s u l t kokkub see prof. dr. Kliimann'i jaotus allpool esitatava selgitava ning otsustava faasi eristamisega maksustamismenetluses.

6. Vt. Kliimann, op.cit., lk 64 j.

7. Vt. RT 1932, 1, 1.

8. Vt. RT 1932, 91, 698; 1934, 55, 477; 1936, 27, 171; 1936, 92, 726.

9. Vt. RT 1932, 1, 2; 1932, 8, 66; 1932, 31, 271; 1933, 53, 420; 1934, 55, 478; 1935, 109, 898.

Üldnormistiku täiendallikatest tuleb tähtsamana mainida AMS-i ning tema muundusakti<sup>10</sup>.

Üldnormistiku kaudsete allikate naha peame esmajoones arvestama ülejäänud formaalset haldusõigust, KrS-si ja MKrS-i.

Erinormistike naha tulevad teatud tingimustel arvesse kõik need üksikud maksuseadused, mille suhtes MKS-i tuvastusmenetlust käsitlevad sätted on kehtestatud ja mis seega vastavas osas esinevad leges speciales'tena. Sellisteks osutuvad TMS<sup>11</sup>, OMS äri- ning rahaliste kapitalide maksu osades<sup>12</sup>, AjLMS<sup>13</sup>, TeMS<sup>14</sup>, PKMS<sup>15</sup>, Linnades asuvailt kinnisvaradelt riigile võetava kinnisvaramaksu seadus<sup>16</sup>, TrMS<sup>17</sup>, ToS<sup>18</sup>, AktMS<sup>19</sup> ja Loodusvarade Instituudi seadus<sup>20</sup>. Erinormistikuks

---

10. Vt. RT 1936, 4, 25; 1938, 37, 332.

11. Vt. RT 1920, 63/64, 184; 1921, 40, 33; 1922, 78, 43; 1924, 149, 94; 1932, 1, 2; 1932, 29, 239; 1934, 46, 403; 1935, 27, 237; 1935, 33, 277; 1936, 15, 101; 1937, 15, 116; 1937, 91, 742.

12. Vt. VSK V k.; RT 1918, 10; 1919, 110/111, 206; 1920, 22/23, 89; 1921, 1, 3; 1921, 35, 28; 1923, 44, 66; 1925, 199/200, 138; 1931, 24, 139; 1932, 1, 2; 1932, 29, 243; 1932, 31, 271; 1934, 46, 402; 1934, 46, 405; 1935, 33, 277; 1935, 38, 356; 1936, 15, 102; 1937, 90, 738.

13. Vt. RT 1936, 47, 372; 1937, 47, 427.

14. Vt. RT 1928, 45, 262; 1932, 1, 2; 1932, 88, 676; 1935, 43, 433; 1935, 109, 898; 1937, 4, 31; 1937, 69, 577; 1937, 81, 661; 1937, 83, 678; 1938, 30, 237; 1938, 39, 360.

15. Vt. RT 1935, 103, 861.

16. Vt. RT 1932, 91, 702; 1936, 42, 331.

17. Vt. RT 1935, 109, 899.

18. Vt. RT 1936, 74, 605.

19. Vt. RT 1935, 7, 54; 1937, 24, 201; 1938, 30, 236.

20. Vt. RT 1937, 47, 428.

osutub ka KMS<sup>21</sup>.

Erinormistikest tuleks veel arvesse viimaste alusel antud määrused, nt. Määrus kinnisvarade puhastulu arvutamise kohta tulumaksu alal<sup>22</sup>, Määrus teadete esitamise kohta tulumaksu alal<sup>23</sup>, Loodusvarade Instituudi heaks võetava maksu võtmise korra määrus<sup>24</sup>, jne.-

Tuvastusametlus on rajatud tervele reale põhimõtetele ehk printsiipidele...

E s i m e s e k e ning tähtsamaks konstitutsiooniliseks printsiibiks osotub halduse seadusepärasuse ehk l e g a l - s u s e p r i n t s i i p, s.t. et haldustoiminguid võib sooritada ainult seaduste alusel. See printsiip tuleneb PS § 3 eeskirjast: "Riigivõimu ei saa keegi teostada muidu kui Põhiseaduse ja sellega kokkukõlas olevate seaduste alusel". See printsiip nõudleb, et eranditult kõik õiguslikud aktid liigitataks vastavalt nende juriidilisele jõule erilisse astmestikku, milles ükski madalamal tasemel seisev akt ei tohi vastu kalla kõrgemal tasemel seisvatele aktidele. Kõik avaliku võimu esindajad, kes on ülgustatud andma mada-

21. Vt. VSK V k.; RT 1920, 67/68, 198; 1932, 1, 2; 1935, 103, 859; 1935, 109, 898.

22. Vt. RT 1936, 30, 201; 1937, 22, 185.

23. Vt. RT 1935, 101, 840; 1938, 4, 20.

24. Vt. RT 1938, 66, 635.

II PTK. TUVASTUSMENETLUSEST

ÜLDSE.

§ 3. TUVASTUSMENETLUSE PRINTSIIBE.

Tuvastusmenetlus on rajatud tervele reale põhimõtetele ehk printsiipidele.

E s i m e s e k s ning tähtsamaks konstitutsiooniliseks printsiibiks osotub halduse seadusepärasuse ehk l e g a a l s u s e p r i n t s i i p, s.t. et haldustoiminguid võib sooritada ainult seaduste alusel. See printsiip tuletub PS § 3 eeskirjast: " Riigivõimu ei saa keegi teostada muidu kui Põhiseaduse ja sellega kokkukõlas olevate seaduste alusel". See printsiip nõudleb, et eranditult kõik õiguslikud aktid liigitataks vastavalt nende juriidilisele jõule erilisse astmestikku, milles ükski madalamal tasemel seisev akt ei tohi vastu käia kõrgemal tasemel seisvaile aktidele. Kõik need avaliku võimu esindajad, kes on õigustatud andma madalamajõulisi akte, on alati kohustatud hoolitsema, et need oleksid kooskõlastatud kõrgemajõuliste aktidega.

T e i s e k s konstitutsiooniliseks printsiibiks osutub e g a a l s u s e p r i n t s i i p, mis tuletub PS § 9 eeskirjast: "Kõik kodanikud on seaduse ees võrdsed. Ei või olla sündimisest, usust, soost ega rahvusest sõltuvaid avalikõiguslikke eesõigusi ega õiguste kitsendusi". Seega

nõuab see printsiip, et kodanikke käsitledaks maksuasutiste poolt ühtedes ja samades oludeis ning eeldustel täiesti võrdselt. Ühtlasi on selle põhimõtte teostamine võimalik üksnes eeldusel, et kodanikud ei või evida mingeid ees- ega paheõigusi. Teiseks tuleb selle põhimõtte teostamise seisukohalt lähtudes nõuda, et maksuasutised millalgi ei või asuda rakendama seadusi üksikaktidega, vaid et seaduse (kui võrdlemisi abstraktse üldakti) ja üksikakti vahele astuks seadust konkretiseeriva üldaktina veel määrus. Maksuseaduste ehitus ei ole niivõrd selge, et nende rakendamine toimuks raskusteta ametkondade poolt. Seaduste käsitlemine ametkondade poolt võib osutuda sageli vildakaks, mõnikord isegi otse valeks. Näit. on MKS rakendamisel tekkinud raskusi, ebatäpsusi ja isegi ebaühtlust, mille kõrvaldamine oleks võimalik üksnes süstemaatilise määrusega<sup>25</sup>.

K o l m a n d a printsiibina olgu siinkohal nimetatud u u r i m i s e p r i n t s i i p<sup>26</sup>, mis avaldub kõige pealt selles, et maksuinspektor ei tarvitse piirduda üksnes selle dokumentaalse materjaliga, mida maksukohuslased on valmis esitada või juba esitanud, vaid on õigustatud ja isegi kohustatud hankima endapoolseid lisatõendeid. Eriti kui maksuinspektor leiab tema käsustuses seisva materjali olevat

---

25. Vt. Vaabel, op.cit., lk.89 ja 90.

26. Vt. Kliimann, op.cit., lk.262 j.

puuduliku küsimuse juriidilise või faktilise külje tuvastamiseks, siis on ta õigustatud selle printsiibi kohaselt kasustama kõiki lubatud vahendeid endapoolsete lisatõendite kogumiseks. Maksuinspektor on õigustatud nõutama eraisikult ja organisatsioonelt, samuti haldus- ja kohtuasutisilt vajalikkude dokumentide esildamist või teadete andmist. Ta on õigustatud omal algatusel pärima oskurite arvamust ja korraldama paigavaatlust. Maksukohuslased ei saa mingil viisil ette kirjutada maksuinspektori poolt uuritavat küsimustekompleksi, vaid viimane on õigustatud seaduste piires kõiki vajalikke faktilisi ja juriidilisi asjaolusid iseseisvalt ja vabalt tuvastama. nagu tema ilmneb otsustajale

Neel ja n d a printsiibina võiks mainida o f i t s i - a a l s u s e ehk a m e t l i k k u s e p r i n t s i i - p i <sup>27</sup>, mis väljendub selles, et ainult maksuinspektor ise otsustab arutlustoimingute ulatuse ja aruteldavate eriküsimuste kogumi, juhtides menetlust ametlikult. Arutlustoimingute lubamine oleneb täiesti maksuinspektori suvast. Menetluskäigu juhtimine on kõigis detailides koondunud tema kätte. Maksuinspektor, saades ammundusmenetluse vältel andmeid teatava maksujuhu esiletuleku kohta, alustab ise tuvastusmenetlust, olenemata sellest, kas maksudeklaratsioon on esitatud või mitte. Maksuinspektor juhib menetlust mitmesisuliste ja -sihiliste administratiivaktide abil,

---

27. Vt. Kliimann, op.cit., lk.263 j.

nõudes nendega lisateateid, kutsudes välja oskureid, hankides või tagasi lükates tõendeid jne. Neid akte teeb maksuinspektor suvaliselt, arvestades vaid faktilise või juriidilise olustiku selgusetust ning lähtudes otstarbekohasuse nõudeist.

V i i e n d a printsiiarina olgu nimetatud m a t e r i - a a l s e t õ e a v a s t a m i s e p r i n t s i i p<sup>28</sup>. Materiaalne tõde on see mille tuvastab maksuinspektor asjaolustiku otsesel tajumisel. Ta ei tohi end lasta juhtida maksimist: quod non est in actis, non est in mundo, vaid tuvastatud juriidiline ja faktiline olustik võetakse otsustamisel aluseks sel kujul, nagu tema ilmneb otsustajale subjektiivse hinnangu alusel. Materiaalse tõe avastamisel peab inspektor kõike enese silmadega vaatama, ise nägema ja ise hindama, luues isikliku veendumuse ja sellekohaselt otsustades.

K u u e n d a p r i n t s i i b i n a esineb m e n e t - l u s e o t s t a r b e k u s e p r i n t s i i p, mis on leidnud väljendamist AMS-e § 51. See paragraaf kõlab järgmiselt: " Ametiasutis määrab ametikohuslikult selgitava menetluse käigu ja ulatuse, silmas pidades, et selle kaudu selguksid asja otsustamiseks tarvilikud asjaolud, ning et teiselt poolt see toimuks võimalikult otstarbekohaselt, kiirelt, lihtsalt ja vähete kuludega". Otstarbekuse printsiipi silmas pidades

---

28. Vt. Kliimann, op.cit., lk.291 j.

peab maksuinspektor hoolitsema, et menetlus oleks kiire, lihtne ja odav. Kuidas igal konkreetjuhul toimida, seda otsustab inspektor oma suva järgi, silmas pidades, et menetlus oleks kiire ja odav.

Seitsmendana olgu nimetatud vahendituse printsiip<sup>29</sup>, mis seisab selles, et inspektor peab kogu asjasse puutuva materjaliga tutvuma isiklikult. Ta peab kõiki küsimusse tulevaid fakte ja tõendeid hindama neid otseselt tajudes ning asuma vajaduse korral seletusi ja väitlusi esildavate isikutega otseseisse suhetesse.

Kahesandana võime nentida parteiavalikkuse printsiipi, mis ilmneb esiteks selles, et kõikide menetlusmaterjalidega tutvumine võimaldub ainult maksukohuslasile enestele ja teiseks selles, et selgitusmenetluses võib taandada oskureid, kes võiksid oma ülesande täitmisel hangitud teateid kasutada maksukohuslaste huvisid riivavalt.

Ühesandana printsiibina kehtib kirjalikkuse printsiip, mille kohaselt kõik ettevõetavad menetlustoimingud, kui neid ei sooritata kirjalikult, siis vähemalt noteeritakse sellekohaseisse protokollaaraktidesse.

Kümneenda printsiibina võime nentida maksukohuslase andmete primaadi printsiipi, mis seisab selles, et maksuasutis tuvastusmenetlu-

---

29. Vt. Kliimann, op.cit., lk.266.

se vältel on kohustatud esmajoones pöörduma maksukohuslase poole maksusumma tuvastamiseks vajalikkude andmete saamiseks. Maksukohuslaselt saadud andmed peavad olema lähtealuseks maksusumma tuvastamisel, kuna kolmandate isikute - k a a v i t u s k o h u s l a s t e - teatised täidavad peamiselt kontrollfunktsiooni. Ka võidakse andmete saamiseks pöörduda kaavituskohuslaste poole siis, kui maksukohuslaselt endalt ei saa hankida vajalikke andmeid.

- - - - -

#### § 4. TUVASTUSMENETLUSE TÄHTSUS ÜRSIKUTE MAKSUDE ALAL.

Ammundusmenetlus esineb kõikide maksude alal, omades erilist kaalu aktsiisimaksunduskorras. Mis puutub tuvastusmenetlusse, siis domineerib see nende maksude alal, kus maksu tasumise kohustus tekib vastava administratiivse akti 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 piires<sup>30</sup>. Nii ei esine näit. tuvastusmenetlust aktsiisimaksu alal. Aktsiisimaksustamisel ei ole

---

30. Vt. Vaabel, op.cit.,lk.63.

tarvis mingisugust maksuesemete hindamist maksuvalve poolt, mille põhjal alles tekiks maksukohustus, vaid aktsiisimaksu kohustus tekib seaduse enese põhjal siis, kui esemed on ettenähtud olukorras<sup>31</sup>. Aktsiisimaksu alused ja maksustamistoimingud on täiesti objektiivsed, sest nad on seotud olemasolevate esemetega. Seepärast ei nõuta ka aktsiisimaksu tasumiseks maksustamisotsust<sup>32</sup>. Maksustamine lasub siin maksukohuslase enda peal ja maksuametnikud on rohkem passiivseiks järelevalvajaiks politseilike funktsioonega, kes ainult hoiavad ära maksusüütegusid ja võtavad maksukohuslasi vastutusele maksuvarjamise või muude maksustamisele hädaohtlike süütegude puhul. Seega ei võta maksuaparaat siin nii aktiivselt maksustamistoimingutest osa nagu n.n. otse- või tollimaksude juures.

N.n. otsemaksude alal on maksustamine vormiline toiming, sest maksukohustus tekib alles maksu väljaarvutamise ja ning määramisega inspektori või maksukomisjoni poolt, millela ei tekigi maksukohustust, selle maksumääramise vastu võib esitada vaideid ja kaebusi. Aktsiisimaksu kui puhtakujulise tarvitusemaksu alal on maksustamine ainult sisuline toiming, sest maksukohustus tekib iseendast eseme valmimisega, ning maksukohustuse vastu ei saa üldse vaielda<sup>33</sup>.

31.Vt. A.Eisenberg (Rauamägi), Aktsiisimaksu seadus ja määrus, lk. 87.

32.Vt. AkMS § 170.

33.Vt. Eisenberg (Rauamägi), op.cit., lk.87 ja 88.

Sellest korrast on aga erandeid, kus maksu tasumine sõltub Maksude Talituse direktori või maksuinspektori korraldisest. Nii tuleb näiteks, hävinud või prooviks äratarvitatud maksuesemeilt, mis ei ole vabastatud aktsiisimaksu tasumisest, tasuda aktsiisimaks maksu tasumist osutuva korraldisest või teadaandepõhjal<sup>34</sup>. Hariliku maksustamise korra järgi siin ei saa käia, sest esemeid pole enam olemas. Siin tekib maksu tasumise kohustus alles sellekohase korraldise tagajärjel ning sarnaneb osaliselt n.n.otsemaksude tasumise kohustuse tekkimisele, kuid maksustamiskorraldiseks MKS mõttes seda siiski lugeda ei saa, sest siin ei otsustata mitte maksu määramist, vaid seda, kas seaduse tingimused on täidetud ja kas esemed on seaduse järgi maksuvabad või mitte<sup>35</sup>.

---

34. Vt. AkMS § 172.

35. Vt. Eisenberg (Rauamägi), op.cit., lk.89.

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

#### § 5. SELGITUSMENETLUSEST ÜLDSE.

Nagu eelpool tähendatud võime tuvastusmenetluse käigus eristada kaht faasi - s e l g i t a v a t n i n g o t s u s - t a v a t . Nüüd asumeegi esimese faasi - selgitusmenetluse - lähemale vaatlemisele.

Selgitusmenetluses maksuasutis kogub andmeid ammundusmenetluse vältel selgunud konkreetse maksustamisjuhu ligemaks ilmestamiseks. Seega on selgitusmenetluses tegu esiteks andmete kogumisega. Tunnustades maksukohuslase andmete primaadi printsiipi, peab maksuasutis, kui see vähegi võimalik, andmeid hankima esmajoones maksukohuslaselt. Põhjuseta möödaminek maksukohuslasest on oluline eksimus menetluskorra vastu ja muudab järgneva maksustamiskorraldise vaieldavaks. Alles siis kui pole kuidagi võimalik maksukohuslast ennast või ta esindajat menetlusse kaasa tõmmata, kui maksukohuslane eitab oma maksukohustust või lihtsalt keeldub andmeid esitamast, on lubatav väljuda menetluses kaavituskohuslasilt hangitud andmeist. Ka võib kaavituskohuslasilt saadud andmeid kasutada kontrollandmeina ja täiendandmetena. Nii maksu- kui ka kaavituskohuslasilt hangitud andmete menetlemisele võtmisega

pidestub vahetult küsimus nende usaldatavusest. Kõiki kogutud andmeid tuleb võtta teatava kriitikaga, arvestades, kas ei eksisteeri võimalusi või motive eksandmete esitamiseks. Seetõttu osutub tarvilikuks kõigi hangitud andmete k o n t r o l l , kusjuures kontrolli teostatakse tõendite abil, millistena tulevad arvesse mitmesugused ürikud, tunnistajate ja oskurite seletused, paikliku vaatluse protokollid jne.-

Järgnevais paragraafes vaatlemegi kuidas on MKS-is sätitud andmete hankimine maksu- ja kaavituskohuslasilt. Samuti tutvume lühidalt ka teiste selgitusmenetluse kestel esinevate toimingutega ja antud konkreetse maksustamisjuhu ligemaks ilmestamiseks kasutatavate tuvastusvahenditega.

2) ta alukoht; -----

3) maksuinspektsiooni piirides temale kuuluva iga

tööstus- või kaubandusasutuse ja laoruumi liik ning asukoht;

4) tunnuseid, mis määravad maksu- ja kaavituskohuse

§ 6. ANDMED MAKSUKOHUSLASILT.

Maksukohuslase peakohustuseks on maksusumma tasumine. Peale selle lasub tal veel terve rida kõrvalkohustusi, millest tähtsaim ongi kohustus anda maksuasutistele maksusumma tuvastamiseks vajalikke teateid. Vaatlemegi nüüd selle kohustuse tekkimisviise.

E s i t e k s peavad nii tõelised kui ka arvatavad

asjaolude kohta, mis mõjutavad kasu vähenemist või

maksukohuslased juba maksuseadustes enestes ettenähtud ulatuses ning korras andma teateid. Teateid antakse siin vahetult s e a d u s e alusel. MKS-s ei sisaldu eeskirju teadete andmiseks konkreetsete maksude alal, küll aga esineb neid üksikutes maksuseadustes. Nii näeb näit. OMS § 543 ette, et "Iga kaubandus-tööstusettevõtte kohta, välja arvatud V järgu kaubandusettevõtted ja rändavad kinematograafia ettevõtted, tuleb iga aasta hiljemalt esimeseks märtsiks, neil aga, kes ei ole selleks tähtajaks suutnud lõpetada oma äriraaamatuid, missugused ette nähtud kaubandusseaduses, tuleb maksuinspektori loal, hiljemalt viieteistkümnendaks aprilliks esitada teateleht, milles tähendatakse:

- 1) selle isiku ees-, isa- ja perekonnanimi, kelle nimele antud asutuse peale võetud äritunnistus;
- 2) ta elukoht;
- 3) maksuinspeksiooni piirides temale kuuluva iga tööstus- või kaubandusasutuse ja laoruumi liik ning asukoht;
- 4) tunnused, mis näitavad kauplemise ja muude töönduste määra (§545);
- 5) viimase möödunud aasta läbikäik iga asutuse või üksiku töönduse kohta, selle juurde arvates ka laatadel kauplemise, samuti - töövõtete ning hangete läbikäike, ja
- 6) teatelehe esitaja soovil - tema poolt samal aastal iga asutuse pealt saadud tõeline kasu ühes seletusega nende asjaolude kohta, mis mõjutanud kasu vähenemist või

suurenemist võrreldes eelmise aastaga."

T e i s e k s võib samasisuline kohustus tekkida m ä ä r u s e põhjal. Nii annab MKS § 44 majandusministrile volituse väljastada määrusi, mis kohustavad nii tõelisi kui ka arvatavaid maksukohuslasi esitama maksuinspektorile üldisi tähtajalisi teateid, mis on vajalikud nende isikute maksukohusluse, elukohtade, tuluallikate ja maksustamisaluste kindlakstegemiseks. Sellesisuline määrus tuleb avaldada RT-s hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks määratud tähtaega.

K o l m a n d a k s annab MKS § 42 inspektorile volituse nõuda teateid maksukohuslasilt, nende seaduslikelt esindajailt või ka volitatud esindajailt, kuivõrd viimasel juhul nõutavad teated puutuvad nende valitsemisel olevaisse varadesse ning tuludesse. Teateid võib nõuda maksukohusluse kindlakstegemise ja maksu määramise otstarbel. Viimaste teadete all tuleb mõista teateid maksustamisaluste kohta. Teated mida nõutakse peavad olema loogilises sidestuses nende nõudmiste eeldustega (maksukohustuse kindlakstegemine ja maksu määramine). Nõudmised peavad olema kirjalikud ja nimelised. Nõutud teated tuleb maksuasutisele esitada hiljemalt kahe nädala jooksul, arvates nõude saamise päevast, kui eriseadustes pole ette nähtud teisi tähtaegu. Teated antakse vormide järgi, kui Maksude Talituse direktor

on seesugused pannud maksma <sup>36</sup>. Maksude Talituse direktor ongi pannud kehtima terve rea vorme, millede järgi peab toimuma teadete andmine inspektoreile. Teadete andmise kohustus kindlate vormide järgi ei kergenda ega ühtlusta mitte üksnes maksuasutiste tööd, vaid on suureks soodustuseks ka teadete andjaile enestele teadete andmise hõlpsuse mõttes.

§ 7. ANDMED KAAVITUSKOHUSLASILT.

Kaavituskohuslasilt võib maksuinspektor teateid nõuda kas omal algatusel või maksukohuslase palvel<sup>37</sup>. Kaavituskohuslasilt saadud teated võivad olla esiteks l ä h t e - a n d m e t e k s tuvastusmenetluse käigus, kuid seda vaid juhul, kui pole võimalik maksukohuslast ennast kaasa tõmmata menetlusse või kui see pole otstarbekas. Teiseks võivad kaavituskohuslasilt saadud andmed esineda k o n t r o l l - n i n g t ä i e n d a n d m e t e n a, millistena neid peamiselt kasutataksegi. Järgnevalt vaatleme teadete andmise kohustuse tekkimisviise.

E s i t e k s võib teadete andmise kohustus tekkida

---

36. Vt. MKS § 43.

37. Vt. MKS § 45.

vahetult s e a d u s e alusel. MKS-s ei sisaldu eeskirju teadete andmiseks konkreetsete maksude alal, küll aga esineb neid üksikutes maksuseadustes. Näit. PKMS § 27 näeb ette, et "testamenditäitjad või päranditombu hooldajad on kohustatud esitama Majandusministri poolt määratud vormis teadaande pärandi koostise ja väärtuse kohta kahes eksemplaris üheaegselt pärimisõigustesse kinnitamise palvega, kuid hiljemalt 6 kuu jooksul arvates pärandaja surmapäevast, pärandi asukoha sellele kohtule, kellele allub testamendi kinnitamine või pärijate kinnitamine pärimisõigustesse. Juhtumeil aga, kui kohtu poole ei ole pöördud või ei tule pöörduda, siis see teadaanne tuleb esitada 6 kuu jooksul arvates pärandaja surmapäevast maksuinspektorile Maksustamiskorralduse seaduse alluvuseeskirjade kohaselt".

T e i s e k s võib samasisuline kohustus tekkida m ä ä - r u s e põhjal. Nii annab MKS § 46 Majandusministrile volituse väljastada määrusi, mis kohustavad kaavituskohuslasi esitama maksuinspektorile perioodiliselt võetavate maksude alal "üldisi tähtajalisi teateid neile teadaolevate asjaolude kohta, mis on vajalikud teiste isikute või ettevõtete maksukohustuse, elu- või asukoha ja tuluallikate kindlakstegemiseks või nende asjaolude kohta käivate andmete kontrollimiseks . . . ." Määrus peab olema üllatud RT hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks määratud tähtaega. Teated tuleb anda kindlate formulaaride järgi, kui sellised on pandud kehtima.

K o l m a n d a k s annab MKS § 45 inspektorile õiguse nõuda oma korraldistega teateid kaavituskohuslasilt neile teadaolevate asjaolude kohta, mis tähtsads korraldisis nime-  
tatud isikute või ettevõtete maksukohusluse ning maksusta-  
misaluste kohta käivate andmete kontrollimiseks. Seega võib  
inspektor kaavituskohuslasilt teateid nõuda ainult teatud  
konkreetse maksustamise puhul. Teadete nõudmise eelduseks  
on nõue, et nõutavad teated võivad olla teada asutisele või  
isikule, kellelt neid teateid nõutakse. Krediidatasutisilt  
võib nõuda teateid nende klientide kohta ainult Majandus-  
ministri erilisel loal. Selline kitsendus on loodud selleks,  
et teadete nõudmine krediidatasutisilt toimuks ainult tõsise  
vajaduse puhul ja et see ei muutuks üldiseks. Erandi üldi-  
sest korrast loob aga praegu PKMS, mille eeskirjade järgi  
võib pärandimaksustamiseks tarvilikke andmeid nõuda krediid-  
asutisilt Majandusministri eriloata<sup>38</sup>.

Soodustusena teadete andjaile lubab MKS anda teateid  
suusõnal maksuasutisis. Oma õiguslike järelduste poolest on  
teated, mis antud suusõnal ja protokollitud ning alla kirju-  
tatud teadete andja ja inspektori või teda asendava ametniku  
poolt, täiesti võrdsed kirjalikult antud teatele. Ebaõigete  
teadete andmine suusõnal toob samu järeldusi, mis kirjalikegi

---

38. Vt. PKMS § 38 p. 2.

ebaõigete teadete andmine.

Maksuasutiste sellekohaste nõudmiste peale teadete andmise kohustus kaavituskohuslaste poolt pole mitte absoluutne kohustus, vaid teatud juhtudel võidakse teadete andmisest keelduda. See keeldumise võimalus on tarvilik õigluse, teenistuseetika ja perekondliku moraali kindlustamise huvides. Nii võib teadete andmisest keelduda selle isiku abikaasa, kelle kohta teateid nõutakse, samuti ta ülenevad ja alanevad sugulased, eestkoste või hoolealused ja külgjoones sugulased ning hõimlased kuni teise astmeni. Ka võivad teadete andmisest keelduda need, kes teenivad isiku juures, kelle kohta teateid nõutakse. Samuti pole teadete andmine kohustuslik arstidel ja advokaatidel, kui nõutud teated on usaldatud neile nende kutseülesannete täitmisel, ning vaimulikel, kui nõutud teated on usaldatud neile vaimulike ülesannete täitmisel. Peale selle võivad teadete andmisest keelduda riigiteenijad, kui teadete andmine pole kooskõlas saladuste hoidmise kohusega, kui ka teised isikud, kui neile on seadusega keelatud nõutud teadete avaldamine<sup>39</sup>. Kõigil teistel juhtudel on kaavituskohuslased teadete andmiseks kohustatud.

Et kindlustada teadete ja nimelt õigete teadete saamist maksu- ja kaavituskohuslasilt, selleks näeb MKS ette karistussanktsioonid. Nii võidakse maksuinspektori poolt trahvida isikut, kes ei esita nõutud teateid määratud tähtajaks või

---

39. Vt. MKS § 47.

või kes esitab temalt nõutud teadetes ebaõigeid andmeid või seletusi, rahatrahviga kuni 500 kroonini, korduvatel juhtudel kuni 1000 kroonini<sup>40</sup>. Kui maksuasutisele ebaõigete andmete esitamine on toimunud maksust kõrvalehoidmisega sihiga, siis on karistus raskem ja süüdlast trahvitakse rahatrahviga kuni viiekordse varjatud maksusumma suuruses ja peale selle nõutakse sisse veel ka varjatud maks<sup>41</sup>.

Maksustamiseks vajalike andmete kogumisel peavad maksuasutised teotsema kavakindlalt ja otstarbekohaselt. Selleks tuleb ametialaliste kogemuste varal kujundada otstarbekohane süsteem, hoidudes seejuures siiski liigse kirjavahetuse tekitamisest ja maksu- ning kaavituskohuslaste tülitamisest.

Perioodiliselt võetavate maksude alal andmete ja teadete kogumine peab toimuma mitte ainult maksustamishooajal, s.o. teatelehe saamisest kuni maksustamiskorraldise tegemiseni, vaid kogu aasta jooksul, hoides neid andmeid ja teateid valmitena ära kasutamiseks maksustamishooajal<sup>42</sup>.

---

40. Vt. MKS § 147.

41. Vt. MKS § 146.

42. Vt. MTDR 467 - 1938.a.

§ 8. TÕENDAMISKOHUSTUS.

Asudes tõendite- ja tõendamisprobleemi vaatlusele tuleb esmajoones rõhutada seda, et üldiseks põhimõtteks maksundusõiguses on, et maksuasutis peab ise hoolitsema tõendiste eest oma väidete kinnituseks. Seega onus probandi lasub primaarselt ikkagi maksuasutisel. Menetluse lõpul peab ta olema suuteline oma otsustust põhistama. Iseküsimus on loomulikult asja korraldamine menetluse kestel. Siin on nii maksuasutis kui ka maksukohuslane õigustatud ja teatud tingimusil isegi kohustatud esitama vajalikke tõendeid. Tekib küsimus, kas maksuasutis igal juhul on õigustatud nõudma esitatud andmete tõestamist maksukohuslaste poolt või peab ta vahel ka ise sessuunas samme astuma. Selle kohta on püstitatud kolm põhimõtet. Esiteks pole vaja tõestada seda, mis antud juhul näib normaalsena. Teiseks ei saa maksukohuslaselt nõuda selle tõestamist, mille tõestamiseks puuduvad võimalused. Kolmandaks ei saa nõuda negatiivse asjaolu tõestamist.

Tõendite valikul ja hindamisel on maksuasutis üldiselt vaba. Tõendina võib kasutada iga asjaolu, mis aitab kaasa olustiku selgitamisele ning mis pole vastuolus seadustega<sup>43</sup>. Sellistena tulevad arvesse mitmesugused ürikud, kaavituskohuslasilt saadud teatised, tunnistajate ning oskurite seletused, paikliku vaatluse protokollid jne.-

---

43. Vt. AMS § 53.

Maksuinspektor peab tõendi valikul silmas pidama ka maksukohuslaste huvisid. Kui inspektor leiab, et mõne asjaolu kohta, mis on tähtis maksukohuslase huvides, pole esitatud tõendeid, siis teatab ta sellest maksukohuslasele, määrates temale tähtaja tõendite esitamiseks, kui tähtaja määramine ei tekita asjas viivitust<sup>44</sup>.

Juhtumeil, kus maksukohuslane toetub asjaoludele, mida on võimalik teha kindlaks kohtu- või haldusasutis olevate ametlike dokumentidega, nõuab inspektor asjaosalise palvel sealt välja dokumendid või vaatleb neid kohapeal, või annab maksukohuslasele sellekohase tunnistuse teatise saamiseks. Kas asjaosalise palvele vastu tulla ja kohtu- või haldusasutisest dokumente välja nõuda, seda otsustab inspektor siiski suvaliselt. Kui ta leiab, et dokumendi väljanõudmine tekitaks asjatoimetuses viivituse, mida maksustamise huvides ei või lubada, siis võib inspektor asja otsustada ka dokumenti välja nõudmata<sup>45</sup>. Kui maksukohuslase poolt nimetatud või esitatud tõendus pole kooskõlas seadusega või tõendusega selgitatav asjaolu ei ole oluline asja otsustamisel või on juba küllalt selge, siis inspektor kõrvaldab seesuguse tõendi<sup>46</sup>.

---

44. Vt. MKS § 56.

45. Vt. MKS § 55.

46. Vt. MKS § 58.

## § 9. MITMESUGUSED ÜRIKUD.

Mitmesugustest ürikutest, mis võivad tuvastusmenetluses tõenditena esineda tuleb mainida: dokumente, ametlikke kirju, protokolle, ärraamatuid, aruandeid jne. Selles paragraafis võtame vaatluse alla dokumendid ja ametlikud kirjad niivõrd, kui võrd need tõenditena esinevad, kuna järgnevais paragraafes käsitleme ärraamatuid ja muid tuvastusvahendeid.

D o k u m e n t a a l s e i k s t õ e n d e i k s loetakse tekstuaalseid mõtteväljendeid, mis on märgitud paberile või mõnele muule notatsioonikõlvulisele esemele<sup>47</sup>. Dokumentaalsed tõendid liigituvad normatiivseiks ja normivabadeks. Esimesed määratlevad allakirjutanute või kolmandate isikute heaks õigusi ja kohustusi. Teised ei normi küll kellegi õigusi ega kohuseid, tõestavad aga teatavate nõudmiste käiku või toimingute olelut. Oma tõendusjõult normatiivsed dokumendid rühmituvad avalikeks ja eradokumentideks<sup>48</sup>. AMS § 56 järgi loetakse avalikuks dokumendiks ametiasutise poolt tema võimkonna piirides väljaantud või koostatud dokumenti ja ta on tõenduseks selle kohta, mida selles dokumendis ametlikult korraldatakse, teatatakse või tõendatakse.

Eradokumentideks loetakse kõiki eraisikute või ühtumite poolt väljastatud dokumente, mis vastavad nende kohta õigusnormides esitatud tingimustele. Eradokumentidest vähima

47. Vt. Kliimann, op.cit., lk.269.

48. Vt. Kliimann, op.cit., lk.270.

väärtusega on need dokumendid, mis koostatud eraisikute eneste poolt ilma avalikkude instantside kaasteotsemiseta. Sellistena kuuluvad siia mitmesugused lepingud, arved, kviitungid, võlakirjad jne. Suuremat tähtsust evivad need eradokumendid, mis on toimetatud ametisikute osavõtul, näiteks politseis, vallavalitsuses või notari juures. Oma tõendusjõult tähtsamad kõigist dokumendest on siiski avalikõiguslikud dokumendid.

A m e t l i k u d k i r j a d on ürikud, mis ametiasutise poolt adresseeritakse mingile isikule või asutisele. Maksustamismenetluses võivad ametlikud kirjad leida mitmesugust rakendust. Peamiselt esinevad nad aga täiend- ning kontrollandmetena. Sellistena on nende tõendusjõud nõrgem avalikkude dokumentide omast. Üldiselt peab maksuinspektor ametliku kirja sisu siiski õigeks lugema ja arvestama, kuni ta pole tõestanud selle osalistki väärust.

49. vt. OMS § 50.

50. vt. NPE 777-A-1934.

§ 10. RAAMATUPIDAMISTOIMIKUD.

Tuvastuse vältel esinevad sageli tähtsate menetlusvahenditena nii maksu- kui ka kaavituskohuslaste äri- ja arveraamatud. Nii võib näit. puhtakasumaksu määramine toimuda maksukohuslase poolt ärimaksukomisjonile esitatud äriraamatute põhjal, kui nende järgi on võimalik kindlaks teha tõeliselt saadud kasu<sup>49</sup>. Kui aga maksukomisjon leiab, et esitatud raamatud pole küllaldased tõelise kasu kindlakstegemiseks, võib ta raamatuid ka tagasi lükata ja maksustamist toimetada OMS § 551 ja MKS § 61 korras hindamise teel.

Maksustamisaluste äriraamatute järgi vastuvõtmiseks seaduse üldmõtte kohaselt on nõuetavad kaks põhitingimust: 1) et raamatud annaks selge ja vastuvaidlemata pildi käsitatava ettevõtte tegevuse ja tegevustulemuste kohta ja 2) et arvepidamine oma pidamise üksikasjus ei laseks tekkida ühtegi kahtlust selle tulemuste kohta.<sup>50</sup> Kaubandusseaduses nõuetavate raamatute isegi vormilikult õieti pidamine ei kohusta igal tingimusel äriraamatute alusel puhtakasumaksu määramist, kui äriraamatuis või nende juures ei ole

---

49. Vt. OMS § 550.

50. Vt. MPK 777-R-1934.

asjalikke andmeid, mis vajalikud õige ülevaate saamiseks äri seisu, tulude, kulude ja tagavarade üle<sup>51</sup>. Sisuliselt raamatuid tagasi lükates nende mitteusaldusväärseuse 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 raamatuis on tehtud sissekandeid, mis ei ole kontrollitavad sisuliselt. Ainuüksi võrdlusandmeil teiste ettevõtetega ei saa ärraamatuid tagasi lükata nende mitteusaldusväärseuse pärast<sup>52</sup>. Kui on tõendatud, et ärraamatuis, mis vormiliselt küll õieti peetud, on tehtud sissekandeid, mis sisuliselt ebaõiged, siis on see küllaladane põhjus ärraamatute kõrvalejätmiseks<sup>53</sup>.

Puhtakasumaksu määramisel ärraamatute alusel tuleb ühtlasi nõuda alg- ja lõpubilansi, pearaamatu järgi arvete läbikäikude arulehe ning kasude-kahjude arve esitamist, lisades need maksustamistoimiku juurde. Nimetatud aruandedokumentid peavad kandma maksukohuslase või tema voliniku allkirja.

Üldiselt tuleb ettevõtjaskonnas kasvatada arusaamist korrapärase ja tõetruu aruandmise ja raamatupidamise tähtsusest, püüdes aktsepteerida ka vormiliselt puudulikku aruandmist, kui aga sisuliselt leitakse see olevat

---

51. Vt. RAO 352-II-1935.

52. Vt. MPK 694-R-1936.

53. Vt. RAO 28-II-1937.

töenäoline ja usaldusväärne. Maksustamisaluse arvutamiseks tuleb tarbekorral sel juhul teha vajalikud korrektiivid. Raamatute esitajaile tuleb selgitada, et raamatupidamisest on kasu maksukohuslasele, samuti ka maksuasutistele juhul, kui raamatud peetakse ja esitatakse pidevalt aastast-aastasest. Juhuslikult mõnel aastal raamatute esitamine tekitab aga kahtluse, kas see ei toimu ainult ettevõtja poolt valitud ajavahemiku kohta vastavalt selle tulemusele, jättes aga raamatud esitamata selle ajavahemiku kohta, mille suhtes on arvata, et maksustamisaluste hindamine maksuasutise poolt osutub maksukohuslasele kasulikuks<sup>54</sup>.

Eeltoodust selgub, et puhtakasumaksu määramisel on äri- raamatud küllaltki tähtsaks menetlusvahendiks. Sedasama võib öelda ka teiste maksude kohta. Samuti ka tulumaksustamisel võib näit. tulud ja kulud kinnisvaradest kindlaks määrata tulusid ja kulusid tõendavate dokumentide alusel koostatud pideva ja korraliku raamatupidamise andmeil<sup>55</sup>. Ka nende n.n. majaraamatute kohta on kehtivad samad nõuded, mis äri- raamatutegi juures. Ka siin peavad sissekanded raamatutesse olema usaldusväärsed ja dokumentaalselt tõendatud. Igat sissekannet tõendavat dokumenti tuleb maksuasutisel eraldi hinnata, kasustades seejuures kõiki olemasolevaid kontroll-

---

54. Vt. MTDR 467 - 1938.a.

55. Vt. Majandusministri määrus kinnisvarade puhastulu arvutamise kohta tulumaksu alal.-

andmeid.

## § 11. TUNNISTAJAD JA OSKURID.

Tunnistajad tulevad MKS järgi tuvastusmenetluses arvesse vaid kahel juhul. Esiteks võiksime tunnistajateks lugeda kaavituskohuslasi, kellel inspektor lubab nõudekorraldisega soovitud teateid anda suuliselt. Teiseks võib maksukohuslane või vaatlust toimetav ametnik kutsuda tunnistajaid paiklikkudele vaatlustele, kelle ülesandeks on olla töendajaks vaatlusel ilmnenu asjaolude suhtes<sup>56</sup>.

Maksustamismenetluses tuleb sageli kasutada ka oskureid. Neid võib inspektor kutsuda kas omal algatusel või asjaosalise palvel arvamuse avaldamiseks küsimusis, mille arutamine või hindamine nõuab erilisi teaduslikke, tehnilisi, majanduslikke või kunstilisi teadmisi<sup>57</sup>.

Oskuriks olemine on avalik kohustus, millest võib loobuda ainult mõjuvail põhjusil. Enne ülesande täitmisele asumist tuletatakse oskurile meelde, et ta on kohustatud täitma temale pandavat ülesannet erapooletult, õiglaselt ja kooskõlas seaduste ja määrustega ning hoidma saladuses kõik temale ülesande täitmisel teatavaks saanud andmed. Oskureid võib kutsuda ka äri- ja arveraamatute revideerimiseks, kusjuures asjaosalisel on õigus oskureid taandada, kui

---

56. Vt. MKS § 48.

57. Vt. MKS § 52.

ta ei pea võimalikuks neile oma ärisaladusi usaldada ja kui ta toob umbusuks ette mõjuvaid põhjusi<sup>58</sup>. Ka kehtivad oskurite kohta MKS taandumiseeskirjad. Oskurite kasutamisel tuleb eriti silmas pidada veel ka seda, et iga maksukohuslast tema tulude suhtes hinnatakse i n d i v i d u a a l s e l t Samuti tuleb iga üksiku äriettevõtte läbikäiku eraldi hinnata. Selle viimase nõude vastu patustatakse maksustamisel aga väga sageli, milline nähtus on aga vastuolus MKS üldise sihi ja vaimuga.

Ekspertiisi resultaadi või oma motiveeritud arvamuse esitab oskur kas kirjalikult maksuinspektorile või annab selle suuliselt, kusjuures vastav seletus protokollitakse. Saadav ürik lisandatakse maksustamistoimetusele.

Et tagada õiglast maksustamist on oskurite kaasustamine maksustamistöös osutunud paratamatuks. Eriti suure tähtsuse evivad oskurite arvamused ärimaksustamisel, kus sageli maksu määramiseks ei lähe korda hankida küllaldasi otseseid andmeid ja kus oskurite arvamused moodustavad läbikäikude hindamisel põhjaneva tähtsuse. Ka on oskurite kasutamine paratamatu tulumaksu alal vabakutseliste tulude hindamisel. Väheemas ulatuses on oskurite kasutamine tarvilik ka teiste maksude alal.

---

58. Vt. MKS § 53.

§ 12. ESEMETE ÜLEVAATUSED.

Maksustamiseks tarvilike teadete hankimiseks kas maksukohuslasilt endilt või ka kaavituskohuslasilt, kui need ei esita nõutud teateid, samuti esitatud teadete kontrollimiseks on inspektorid ja nende volitusel neile alluvad ametnikud õigustatud toimetama, tarbekorral tunnistajate juuresolekul, harilikal töö või äritundidel ülevaatusi kohapeal, samuti vaatlema äri- ja arveraamatuid ning dokumente kõigis kaubandus- ja tööstusettevõteteis<sup>59</sup>. Kui nimetatud raamatud pole vajalikud ettevõttele jooksvaks tarvitamiseks, siis võidakse nõuda nende esitamist ametiruumes. Vaatluse toimetajal on õigus teha tarvilikke väljavõtteid ja ära kirju raamatuid ning dokumentidest lisandamiseks maksustamistoimetusele<sup>60</sup>.

Ülevaatuskohta koostatakse protokoll, millesse märgitakse: ülevaatuskoht, aeg, ese; ülevaataja, tunnistajate ja asjaosaliste nimed; ülevaatuskäik ja tulemused ning asjaosaliste ja tunnistajate seletused. Ülevaatusprotokoll kirjutatakse alla ülevaatuskohta toimetanud ametniku, asjaosaliste ja tunnistajate poolt ning lisandatakse maksustamistoimetusele<sup>61</sup>.

59. Vt. MKS § 48.

60. Vt. MKS § 49.

61. Vt. MKS § 50.

Selline äriraaamatute ja äridokumentide vaatlus on tähtis mitte ainult maksuasutiste, vaid ka maksukohuslaste huvides. Kui soovitakse, et maksustamine tugineks kindlaile andmeile, siis peavad need andmed olema usaldusväärsed. Andmed saavad olla usaldusväärsed aga ainult siis, kui nad on kontrollitavad. See kontrollimise võimalus omab olulise tähtsuse õiglase ja täpse maksustamise teostamise nõuete seisukohalt, sest ta võtab aluse maksuasutisilt tugeneda juhuslikele andmeile, kuna maksukohuslasel on võimalus nõuda nende juhuslike andmete kontrollimist.

Peale maksuametnike teostavad maal asuvate äride, tööstuste ja muude ettevõtete ülevaatus kohapeal veel politseiametnikud. Nimelt on MKS § 126 põhjal politseivõimud kohustatud abistama maksuametnikke maksuseaduste rikkumiste jälgimisel. On loomulik, et peamiseks abinõuks maksuseaduste rikkumiste jälgimisel osutub äride, tööstuste ja muude ettevõtete ülevaatus, kuna seaduste rikkumise kohta andmete saamine muul teel on enam-vähem juhuslik. MKS kehtimapanekuga kaotati muuseas OMS § 444, millega äride revideerimist (ülevaatus) maal olid kohustatud toimetama vallavanemad, seda nimelt eeldusel, et meie politseiametnikud on parema kvalifikatsiooniga seaduste tundmises ja tõlgendamises ning nende tegevus tagab ka objektiivsemat asjasse suhtumist. Maal asuvaid ärisid, tööstusi ja muid ettevõtteid revideerib politsei kord aastas. Koostatud ülevaatusse protokollid

kas seaduse rikkumisi on ilmsiks tulnud või mitte, saadetakse kohalikule maksuinspektorile maksustamismaterjali juurde lisamiseks. Need politsei ülevaatuse protokollid moodustavad väärtusliku lisandi muu maksustamismaterjali kõrval.

Otsustusmenetluses maksuinspektor või maksukomisjon määritleb maksuõnna ----- maksujana kohta. Järelikult otsustamisel asutakse sellele, mis ilmestaksid vajalikus ulatuses konkreetset maksujuhtu. Et maksukohustuse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks vajalikad andmed oleksid küllaldased, selle eest hoolditseb inspektor<sup>62</sup>. Andmete hankimise kohustus lasub inspektoril vaatamata sellele, kas maksu määrab tema ise või komisjon. Selle eest, et andmed oleksid küllaldased ja objektiivsed peab maksuinspektor hoolitsema ametvoolisalt. Andmete küllaldus avaldub selles, et need konstateeriks vastuvaldlematult ja purgivalt maksukohustust tingivate asjaolude esiletulenu ja selgitaksid maksustamisalused. Objektiivsus avaldub selles, et andmed oleksid kogutud erapooltult, ega esitaks ainult ühe poole huviseid, vaid taotleksid seaduse täpse täitmise sihti<sup>63</sup>. Sellepärast peabki maksuinspektor peale riigikassa huvides tähtsate andmete kogumise ka neid andmeid, mis kõnelevad maksukohustuse vastu, kuivõrd nende andmete

62. Vt. MKS § 54.

63. Vt. Vaabel, op.cit., lk.145.

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

##### § 13. OTSUSTAMISALUSED.

Otsustusmenetluses maksuinspektor või maksukomisjon määritleb maksusumma selgitatud maksujuhu kohta. Järelikult otsustamisele asumine eeldab andmeid, mis ilmestaksid vajalikus ulatuses konkreetset maksujuhtu. Et maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks vajalikud andmed oleksid küllaldased, selle eest hoolitseb inspektor<sup>62</sup>. Andmete hankimise kohustus lasub inspektoril vaatamata sellele, kas maksu määrab tema ise või komisjon. Selle eest, et andmed oleksid küllaldased ja objektiivsed peab maksuinspektor hoolitsema ametvoliliselt. Andmete küllaldus avaldub selles, et need konstateeriks vastuvaidlematult ja purgivalt maksukohustust tingivate asjaolude esiletuleku ja selgitaksid maksustamisalused. Objektiivsus avaldub selles, et andmed oleksid kogutud erapooletult, ega esitaks ainult ühe poole huvisid, vaid taotleksid seaduse täpse täitmise sihti<sup>63</sup>. Sellepärast peabki maksuinspektor peale riigikassa huvides tähtsate andmete koguma ka neid andmeid, mis kõnelevad maksukohuslase kasuks, kuivõrd nende andmete

---

62. Vt. MKS § 54.

63. Vt. Vaabel, op.cit., lk.145.

olemasolu ja asukoht on temale teada ja kui võrd nende esitamine pole võimalik maksukohuslasel endal<sup>64</sup>.

Ei saa jätta märkimata, et inspektori oma asjaajamises on tähtsaid andmeid, milliseid tuleb maksustamisel põhjalikult ära kasutada. Neist tähtsamaiks osutuvad eelmise aasta maksustamisandmed, missugused tuleb alati täielikult ära kasutada järgneva aasta eest maksustamisel; eriti tulu- ja ärimaksu alal nende andmete alusel tuleb selgitada, kas ei ole kadunud või vähenenud mõnede allikate või alade tulud (resp. kasud, läbikäigud) ja kas see on küllalt põhjendatud. Kas on küllalt põhjendatud mõnest ärist või muust allikast, võrreldes teiste säärastega, kahju või ebamääraselt väikse tulu (resp. kasu, läbikäigu) näitamine, kuigi see toimub otseseil andmeil (aruande või raamatupidamise alusel). Isiku majandusliku või tulundusliku jõukuse tõusu tunnused (kinnisvarade või muude kallihinnaliste varade, õiguste omandamised; eluviis jne.) tuleb kasutada kontrollandmeina.

Pärandimaksu määramisel maksustamisaluste kindlakstegemisel ja nende hindamisel tuleb järjekindlalt toimetada võrdlust pärandijätkaja viimase maksuaasta tulumaksutoimikuga.

Kui maksuinspektor on antud maksujuhu kohta kogunud andmed tunnistanud küllaldasiks ja objektiivseiks, siis asub ta maksusumma kindlaksmääramisele. Maksu määrab

---

64. Vt. MKS § 54.

inspektor (resp.maksukomisjon) kõigi kogutud andmete põhjal arvestades nii riigi kui ka maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid<sup>65</sup>. Andmed, mille alusel maksu määramine toimub, peavad olema selged ja põhjendatud ning selguma aktist.

Me peame eristama n.n. t o o r a n d m e s t i k k u ja n.n. v a l m i s a n d m e s t i k k u. Esimene hõlmab kõike, mida inspektor kas suutis või pidas vajalikuks koguda. Teises on aga eraldatud kõik see, mis ei vasta andmete õigsuse, objektiivsuse ning vajaliku küllaldasuse nõudele. Võib öelda, et valmisandmestik ilmestab juba kindlalt ning purgivald olelevat või oletatavat maksukohustust.

Nagu eelpool tähendatud ei keela MKS maksuasutistel ka omal algatusel arvesse võtta maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid. Kui maksuinspektor on hankinud või saanud maksukohuslase kasuks kõnelevaid andmeid, siis ei tohi ta neid kõrvale jätta põhjendusega, et maksukohuslane jättis need esitamata. Maksustamismenetlus ei või kujuneda ühtlasi ka karistusmenetluseks, sest ta ainsaks ülesandeks on oleleva maksukohustuse fikseerimine kindlasse summasse. Päälegi nõuab MKS § 60, et "maksu

---

65. Vt. MKS § 60.

määramise otsustab inspektor k ö i g i kogutud andmete põhjal". See veel kord rõhutab k ö i k i d e olelevate andmete kasutamise obligatoorsust.

-----  
§ 14. MAKSUSUMMA MÄÄRAMINE HINDAMISE TEEL.

Kui ei lähe korda hankida otseseid andmeid või kui need pole usaldusväärsed, siis määrab inspektor (resp. maksukomisjon) maksu õiglase hindamise teel andmete põhjal, mida on läinud korda koguda, kasustades ühtlasi asjakohaseid võrdlusi teistes samalaadilisis asjus kindlaks tehtud andmetega, samuti ka tarbekorral oskurite arvamusi<sup>66</sup>. Maksustamine hindamise teel on märksa keerulisem ja raskem kui maksustamine otseste andmete alusel. Õiglase hindamise all tuleb mõista sellist hindamist, kus maksustamisel hinnatakse ja maksu määratakse sellises summas, mis võimalikult ei oleks s u u r e m e g a k a v ä h e m sellest summast, mida sama isik samal juhtumil peaks maksma otseste andmete alusel. Maks peaks olema, nii palju kui vähegi võimalik, õiglase maksukohuslase ja ühiskonna seisukohalt teiste samasuguste või võrreldavate maksukohuslastega

---

66. Vt. MKS § 61.

võrreldes. See põhimõte kohustab inspektoreid maksukohuslaste ülesandmiste kontrolliks kasutama võrdlusandmeid ja ka hindamiseks paratamatult vajalikke keskmisi andmeid ja norme. Nimetatud andmete ja normide kogumine ja väljatöötamine on maksuasutiste tähtsaim ülesanne. Maksuinspektorid peavad otsima ja oma tegevuses kohaldama neid andmeid väga mitmesugustel juhtumel ja kujul<sup>67</sup>.

Maksu määramist hindamise alusel võib toimetada vaid siis, kui ei lähe korda saada otseseid andmeid, või kui saadud andmed pole usaldusväärsed. Andmete mitteusaldusväärsus peab olema põhjendatud ning näidatud aktis. Samuti peab olema aktis näidatud hindamise alused ja käik ning oskurite arvamused. Kogutud andmete hindamisel otsustavad maksuasutised missuguseid andmeid kasutada ja uskuda ning kui maksukohuslane leiab, et hindamise aluseks võetavad andmed on ekslikud, siis peab ta seda ka tõendama<sup>68</sup>. Maksuasutised ei ole õigustatud kõrvale lükkama esitatud dokumente ja andmeid, ilma et neid oleks vastuvõetavuse suhtes üksikasjaliselt kaalunud ja hinnanud. Dokumentide ja andmete kaalumisel tuleb ära näidata need põhjused, miks need maksuasutise hindamise järgi ei ole arvesse võetavad<sup>69</sup>.

MKS § 61 korras maksustamisel ei saa maksuasutistelt nõuda,

---

67. Vt. MTDR 474 - 1938.a.

68. Vt. RAO. 198-II-1934.

69. Vt. MPK. 403-R-1934.

et neil oleks täpsed objektiivsed andmed. Kui maksukohuslane ise ei esita objektiivseid andmeid, siis on maksuasutised sunnitud ja kohustatud kasutama kaudseid andmeid.

Eriti suure tähtsuse omavad MKS hindamiseeskirjad ärimaksu alal, sest ainult väike protsent kõigist kaubandus- ja tööstusettevõttest maksustatakse puhtakasumaksuga otseste andmete põhjal OMS § 550 ettenähtud korras, kuna suurema osa ettevõtete maksustamisel läbikäikude kindlaksmääramine toimub ärimaksukomisjoni poolt MKS § 61 korras õiglase hindamise teel. Hindamise teel võib ärimaksukomisjon läbikäigusumma kindlaks määrata siis, kui maksukohuslane ei ole enese poolt deklareeritud läbimüügisummat tarviliselt tõestanud ja maksukomisjon seda usaldusväärseks ei pea. Sel juhul tuleb hindamise toimetamisel võtta arvesse kõiki olemasolevaid teateid, ettevõtte kogutegevust ja asjakohaseid võrdlusandmeid teiste samalaadiliste ettevõtete kohta, nagu ettevõtte äri- või laoruumide arvu ja suurust, teenijate või tööliste arvu ja neile makstud palgasummat jne.<sup>70</sup>

Kui maksukohuslase teated ei ole leitud usaldusväärseteks ja läbimüük määratakse kindlaks kaudsete andmete põhjal, siis ei saa nõuda, et kindlaks määratud läbimüük vastaks täpselt tõelisele läbimüügile, vaid see võib enam-vähem umbkaudne olla.<sup>71</sup>

---

70. Vt. MPK 618-R-1935.

71. Vt. RAO. 13 - II - 1935.

Maksuasutised, määrates maksukohuslase ettevõtte läbikäigu kindlaks hindamise teel, võivad selleks kasustada ka kalkulatsiooni, kui maksukohuslane kindlaid andmeid ei esita. Igatahes maksuasutise poolt koostatud kalkulatsiooni, mis rajatud tema poolt kogutud andmeile ei või maksukohuslane oma poolt koostatud kalkulatsiooniga hakata ümber lükkama, vaid võib seda teha toetudes ainult kindlaile andmeile<sup>72</sup>. Läbikäikude hindamisel kogutud andmete arvessevõtmisel tuleb pidada silmas nende andmete ulatuse osatähtsust, isiku või ettevõtte kogutegevust näitavais andmeis nende täielikkust või puudulikkust (näiteks, saades andmeid kaupade ostu kohta, tuleb silmas pidada, et tavaliselt need käivad ainult ostude kohta, mis tehtud lahtisel arvel krediiti jms.). Saadud andmete kohaldamisel tuleb ka silmas pidada, kas teised maksukohuslased, võrreldes maksukohuslasega, kelle kohta andmed on olemas, ei osutu soodustatud olukorras olevaiks (näit. äri, mis ostab kaupa krediiti ja mille kohta andmed on kergemini kätte saadavad, ei tohi sattuda raskemasse seisukorda, võrreldes äriaga, mis ostab kaupa sularaha eest, saades sel korral tihtilugu kassa skontosid, kuid mille kohta andmete saamine on raskendatud).

Kokku võttes eeltoodut võib öelda, et läbikäigu kindlaksmääramisel ärimaksukomisjon rajab oma otsuse kõigi maksu-

---

72. Vt. RAO.365-II-1935.

kohuslase teatelehes leiduvate, samuti komisjoni esimehe või teiste maksuinspektsiooni ametnike poolt kogutud või komisjoni kaasistujatel teadaolevate teadete ja andmete kogumile. Tarbekorral tuleb kasustada asjakohaseid võrdlusi teistes samalaadilistes asjus kindlakstehtud andmetega, samuti ka oskurite arvamusi.

Ärimaksu alal tuleb võtta tarvitusele kõik abinõud selleks, et koguda võimalikult täielikke ja igakülgeid andmeid maksustatava ettevõtte tegevuse ja selle ulatuse kohta, sest hindamise teel saavutatud läbikäik ei ole aluseks üksnes puhaskasu väljaarvutamisel, vaid muude andmete puudumisel on ärimaksukomisjoni poolt kindlaksmääratud läbikäik maksustamisaluseks ka läbikäigu- ja trahterimaksu määramisel. Ka kasustatakse ärimaksu andmeid maksu võtmisel Loodusvarade Instituudi heaks ja tulumaksu määramisel äritulude pealt. Kõigest sellest nähtub kuivõrd tähtis on see, et ärimaksukomisjoni poolt määratud läbikäik oleks enam-vähem tõsioludele vastav.

Mitte vähema tähtsusega pole MKS hindamiseeskirjad ka tulumaksu alal. Maksukohuslase tulu kindlakstegemisel on tema poolt antaval kirjalikul teadaandel oma tulu üle põhjanev tähtsus. See kirjalik teadaanne või deklaratsioonileht peab koostatud olema selleks määratud vormi järgi ja peab sisaldama vastuseid seal ülesloetud küsimusile. Neid vastuseid peavadki maksuasutised kontrollima, võttes

sealjuures tarvitusele kõik teised nende poolt kogutud andmed<sup>73</sup>. Maksukohuslased on kohustatud tõendama tuluteadaandes näidatud sissetulekute ja väljaminekute summe, kui soovivad, et need maksualuse tulu kindlaksmääramisel arvesse võetakse. On deklareeritud tulu või näidatud kulud maksukohuslase poolt tõendamata, siis on maksuasutised õigustatud tulusid ja kulusid hindama neil olevate andmete alusel, tarvitades tarbekorral võrdlusandmeid ja kuulates ära oskuraid<sup>74</sup>. Oskurite kasustamisel tuleb siingi silmas pidada üldist reeglit, et iga maksukohuslast tema tulude suhtes hinnatakse individuaalselt. Kui seejuures deklaratsioonis ülesantud summa ja hinde vahe on väike, siis aktsepteeritagu tulu deklareeritud suuruses, kui hinne ei põhjene mitte kindlaile vaieldamatuile andmeile. Igatähes tuleb hoiduda väiklusist. Kõigi oskurite kutsumisel tuleb ka siin pidada silmas, et oskuriks olemine on avalik kohustus ja oskureile tuleb tingimata teha teatavaks allkirja vastu kui ka suuliselt MKS §§ 39 ja 53 nõudmised.

Tulumaksu alal leiavad MKS hindamiseeskirjad rakendamist väga mitmesuguseil juhtudel. Nii toimub näit. maksu määramine põllumajapidamisilt ainult vähestel juhtudel raamatupidamise andmeil, kuna tavaliselt maksustatav tulu arvutatakse hinnatud maade juures puhaskasurublade ja hindamata maade puhul tulundusmaa hektaaride pealt keskmiste tulunormide alusel. Kui aga põllumajapidamise mõni

73. Vt. RAO.129-II-1931.

74. Vt. RAO.56 - II - 1931.

tulutoovam haru (aiandus, piimandus jms.) on eriti intensiivselt arendatud või kui põllumajapidamisel on kõrvalharusid (karusloomade kasvatus jms.), siis tulu ei arvutata kehtima pandud normide, vaid MKS § 61 eeskirjade alusel<sup>75</sup>.

Nagu varem öeldud määratakse tulumaksustamisel tulud ja kulud kinnisvaradest kindlaks tulusid ja kulusid töendavate dokumentide alusel koostatud pideva ja korraliku raamatupidamise andmeil. Kui aga puudub raamatupidamine või kui see on puudulik või ei ole usaldusväärne, siis määratakse tulud ja kulud kinnisvaradest kindlaks hindamise teel, kusjuures brutotulu määramisel kohaldatakse MKS § 61 eeskirju, kuna kulud arvestatakse keskmiste kuluprotsentide alusel. Tulumaksukomisjonid võivad aga tarbekorral üksikjuhtudel kuluprotsentide alusel arvutatud kulusummat suurendada või vähendada, kui seda põhjustavad kinnisvara asukoht, vanadus, kasutamistingimused või muud keskmise kulu suurust mõjutavad asjaolud. Nii näeme, et kinnisvarade brutotulu määramisel kui ka kulusumma arvutamisel tuleb sageli toimetada hindamist, mis peab igal juhul olema objektiivne ja õiglane.

Eriti suure tähtsuse evivad MKS hindamiseeskirjad tulumaksu alal vabakutseliste (advokaadid, arstid, hambaarstid, arhitektid jne.) tulude hindamisel, kusjuures paratamatult tuleb kasustada võrdlusandmeid ja oskurite arvamusi

---

75. Vt. Põllumajapidamiste keskmiste tulunormide määrus, RT 1938,26,212.

MKS hindamiseeskirjade rakendamiseta ei saa läbi ka tulumaksu määramisel palgatulude pealt, sest siin võetakse maksu määramisel arvesse ka natuuras saadav rahalise väärtusega tulu keskmise hinnaga, mis olnud tuluallika asukohas, milleks samuti tuleb toimetada hindamist<sup>76</sup>.

MKS hindamiseeskirjad tulevad rakendamisele ka teiste maksude, nagu näit. tempelmaksu ja pärandi- ning kingimaksu määramisel. Varem kehtinud Pärandusmaksu seadus ei näinud ette MKS § 61 rakendamise võimalust, kuid uue PKMS-e (kehtiv 1.I.1936) § 29 lausub, et "maksuinspektor määrab maksu esitatud teadaande ja kogutud andmete põhjal, arvestades käesoleva seaduse § 17 - 25 ja M a k s u s t a m i s k o r r a l d u s e s e a d u s e § 61 h i n d a m i s e e s k i r j u ning kohtuotsust pärandiosade määramise kohta".

Kuna PKMS §§ 17 - 25 annavad eeskirju kinnisvarade, laevade, välisraha, väärtpaberite, perioodiliste maksete ja kasutamisoõiguse hindamiseks, siis vallasvara (kodune sisse-seade, riistad, tagavarad ja muu elus- ja eluta inventaar) hindamisel tuleb arvestada MKS § 61 eeskirju. Seejuures tuleb maksukohuslaste ülesandmiste kontrolliks kasustada võrdlusandmeid ja ka hindamiseks paratamatult vajalikke keskmisi andmeid ja norme. Maatulundusliku vallasvara keskmise hinde saamiseks tuleb kasutada relatiivseid arvuseid ja nende alusel arvutada vallasvara väärtus kindlakstehtud

---

76. Vt. TMS § 7.

kinnisvara väärtusest. Statistilised andmed näitavad, et meil Eestis maatulundusliku vallasvara väärtus moodustab maatulundusliku kinnisvara väärtusest keskmiselt 34%. Vallasvara väärtus võib olla kõrgem keskmisest intensiivsema majandusega talundis ja madalam keskmisest ekstensiivsema majandusega talundis. Relatiivseid keskmisi norme kohaldades tuleb konkreetseil juhtumel silmas pidada, kas arvutamisalus, millele kohaldatakse norme ja millest otsitud summat arvutatakse on tüübiline, s.o., kas antud kinnisvara väärtus on küllalt tüübiline (hoonestuselt, asukohalt jms.) ja kohaldades vallasvara osatähtsuse protsente, kas arvutatud põllumajandusliku vallasvara väärtus ei osutu liialt kõrgeks või madalaks.

Põllumajandusliku vallasvara väärtuse kindlaksmääramiseks tuleb kontrollida teatelehti ja muid otseseid andmeid; kui need ka peale vastavat korrigeerimist, ligikaudugi ei vasta ülaltoodud viisil arvutatud keskmisele, tuleb talundi vallasvara hinnata MKS § 61 alusel.

Nimetatud keskmist osatähtsuse protsenti tuleb vajaduse korral konkreetseil juhtumel alandada või kõrgendada, kusjuures vallasvara väärtus üldise põhimõtte kohaselt ei tohiks ületada kinnisvara hinnatud väärtust. Asjatoimikus peavad leiduma kalkulatsioonid, kuidas vallasvara on hinnatud, kusjuures hindamise kalkulatsioon peab kandma igas asjas konkreetset ilmet nii sisult kui ka vormilt<sup>77</sup>.

---

<sup>77</sup>. Vt. MTDR 474 - 1938.

Võib märkida, et teatud kordadel annab juba eriseadus või määrus juhtnööre hindamise toimetamise kohta. Nii on näit. Majandusministri määrusega ühe isiku aastase ülalpidamise minimaalne väärtus lepingute tempelmaksu arvutamiseks linnas eluneva isiku kohta 185 ja väljaspool linna piire eluneva isiku kohta 125 krooni peale kindlaks määratud. Neil juhtumel aga, kus aastase ülalpidamise väärtus tõeliselt ületab kehtima pandud määrad, tuleb siingi ülalpidamise väärtuse arvutamisel kasustada MKS § 61 hindamiseskirju.--

otsustada maksu määramise aluseks võtta leiduvate andmete põhjal. Ja ainult siis, kui ei lähe korda hankida otseselt andmeid või kui need pole usaldusväärsed, määrab maksuasutis maksu õiglase hindamise teel. Kuid ka see hindamine ei tähenda sugugi otsustaja vaba tahte teotsemist. Ka sel juhul peab hindamine tuginema andmetele mida on korda läinud hankida, kasustades ühtlasi asjakohaseid võrdlusi teistest sarnaslaadilistest seadus kindlaks tehtud andmetega ning oskuse arvamusi. Hindamise alused peavad selguma aktist ning vähemalt kaebuse puhul peab otsustaja põhistama, miks ei läinud korda hankida andmeid või mispärast need ei osutu küllaldasiks ning misuguseil alustel osutub tehtud hindamine õiglaseks. Kaebajal polel on alati võimalusi oma vastuvõtteid. Mõlemapoolseid seisukohti kasutades otsustab siis kaebasutis, kas maksuasutise otsus on objektiivne ja õiglane, kas andmed mille põhjal tehti otsus olid küllaldased ja

V. PTK. L Õ P P T U L E M U S I.

§ 15. MAKSUSTAMISE ÜLDISELOOMUSTUS.

Üldiselt võib öelda, et maksude määramisel maksuasutis ei või toimida suvaliselt. Iga asutise seisukoht peab leidma põhistuse ja see põhistus avalduma aktis, sest asutis võib otsustada maksu määramise ainult aktis leiduvate andmete põhjal. Ja ainult siis, kui ei lähe korda hankida otseseid andmeid või kui need pole usaldusväärsed, määrab maksuasutis maksu õiglase hindamise teel. Kuid ka see hindamine ei tähenda sugugi otsustaja vaba tahte teotsemist. Ka sel juhul peab hindamine tuginema andmeile mida on korda läinud hankida, kasustades ühtlasi asjakohaseid võrdlusi teistes samalaadilisis asjus kindlakstehtud andmeiga ning oskurite arvamusi. Hindamise alused peavad selguma aktist ning vähemalt kaebuse puhul peab otsustaja põhistama, miks ei läinud korda hankida andmeid või mispärast need ei osutu küllaldasiks ning missuguseil aluseil osutub tehtud hindamine õiglaseks. Kaebajal poolel on alati võimalusi tuua vastuväiteid. Mõlemapoolseid seisukohti kaalutelles otsustab siis kaebasutis, kas maksuasutise otsus on objektiivne ja õiglane, kas andmed mille põhjal tehti otsus olid küllaldased ja

usaldusväärsed ning kas maksuasutise teotsemine menetluse puhul oli kokkukõlas seaduse poolt seatud sihi jälgimisega<sup>78</sup>.

Igal juhul tuleb teha kõik selleks, et maksustamine oleks võimalikult tõsioludele vastav, õiglane, et ei oleks asjalikku alust nurisemiseks. Arusaamatusisise maksukohuslase ja maksustaja vahel püütagu muretseda enne asja otsustamist selgust. Seejuures tuleb kohaldada ka MKS § 56, mida senini on tehtud kahjuks väga vähe. Samuti tuleb maksustamisel meeles pidada, et ei saa pimesi püsida dokumentaalsete tõenduste nõudmises, vaid asjade otsustamisel tuleb pidada silmas ka elulist tõepärasust.

10	Kaamatapidamistolemikud	36
11	Tunnistajad ja sekurid	38
12	Kaamata ülevaatused	39

- - o o o - -

IV	ptk. OTSUSTUSMENETLUS	
13	Otsustamisalused	38
14	Maksusumma määramise hindamise teol	41
V	ptk. LOPPTULEMUSI	
15	Maksustamise üldise lõpetamine	81

---

78. Vt. Vaabel, op.cit.,lk.146 jj.

S I S U K O R D:

	Lk.
Lühendeid ja osundatud teosed . . . . .	2
I ptk. SISSEJUHATUS.	
§ 1. Probleemi asend . . . . .	3
§ 2. Normatiivsed allikad . . . . .	6
II ptk. TUVASTUSMENETLUSEST ÜLDSE.	
§ 3. Tuvastusmenetluse printsiipe . . . . .	9
§ 4. Tuvastusmenetluse tähtsus üksikute maksude alal . . . . .	14
III ptk. SELGITUSMENETLUS.	
§ 5. Selgitusmenetlusest üldse . . . . .	17
§ 6. Andmed maksukohuslasilt . . . . .	18
§ 7. Andmed kaavituskohuslasilt . . . . .	21
§ 8. Tõendamiskohustus . . . . .	26
§ 9. Mitmesugused ürikud . . . . .	28
§ 10 Raamatupidamistoimikud . . . . .	30
§ 11 Tunnistajad ja oskurid . . . . .	33
§ 12 Esemete ülevaatused . . . . .	35
IV ptk. OTSUSTUSMENETLUS.	
§ 13 Otsustamisalused . . . . .	38
§ 14 Maksusumma määramine hindamise teel . . . . .	41
V ptk. LÕPPTULEMUSI.	
§ 15 Maksustamise üldiseloomustus . . . . .	51