

Diplomitöö
366 647
Ma. prof. J. Vaabedile
hindamisena

23.1.40. 4. Kadu.

E. V.
TARTU ÜLIKOOLI
ÕIGUSTEADUSKONNA

22 mail 1940
N^o 74
TARTU

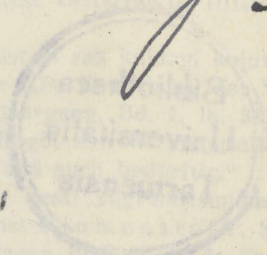
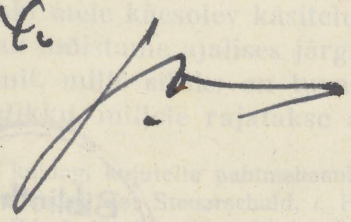
VÄINO LANG

HALDUSLIK TUVASTUSMENETLUS MKS-s

Õigusteaduskonna diplomitöö

Õigusteaduskonna diplomitöö

23.1.40



„ÕIGUSE“ KIRJASTUS

TARTU 1939

Kõig. õig. 40 õigustead. e. loomk.

OP, 11.11.1939
17
11.11.1939

Sisukord.

	Lk.
I. Sissejuhatus.	
§ 1. Probleemi asend	3
§ 2. Normiadressaate tuvastusmenetluses	4
§ 3. Tuvastusmenetluse printsiipe	7
§ 4. Tuvastusmenetluse elemente	11
II. Andmed maksu- ja kaavituskohustuslasilt.	
§ 5. Andmed maksukohustuslasilt	12
§ 6. Maksukohustuslase andmete primaadi printsiip	17
§ 7. Andmed kaavituskohustuslasilt	19
III. Tõendid ja muud tuvastusvahendid.	
§ 8. Tõestamiskohustus	24
§ 9. Mitmesugused ürikud	31
§ 10. Raamatupidamisõimikud	36
§ 11. Tunnistajad ja oskurid	43
§ 12. Esemete ülevaatused	46



1584. D321961

Handwritten notes at the bottom of the page, including '11.11.1939' and other illegible scribbles.

Halduslik tuvastusmenetlus MKS-s.

I. SISSEJUHATUS.

§ 1. Probleemi asend.

Maksundusõiguslikke norme võime nende olemuse järgi jagada kahte suurde gruppi — materiaalseiks ja formaalseiks¹. Esimesed suunduvad maksukohustusvahekorra sisu kujundamisele, teised määratlevad maksukohustusvahekorra realiseerimise tingimusi². Materiaalne maksundusõigus, selleks, et ilmestada maksukohustusvahekorra sisu *in abstracto*, peab esmajoones piiritlema maksuolmastiku, maksustamisaluse, maksustamisühiku ja maksumäära. Formaalne maksundusõigus käsitleb aga nelja küsimuste-kompleksi: maksu- ning maksukaebeasutiste organisatsiooni, maksustamismenetlust, õiguskaitset ja karistusmenetlust. Maksustamismenetluses omakorda eristame teatavasti viit eriilmelist faasi — eel-, tuvastus-, otsustus-, teistmis- ja sooritusmenetlust³. Teisele nimetatud menetlusfaasidest — tuvastusmenetlusele — suundubki meie käesolev käsitelu.

Tuvastusmenetluse all mõistame ajalises järgnevuses esinevate toimingute kogumit, mille sihiks on tuvastada seda faktilist ja juriidilist olustikku, millele rajatakse antav

¹ Seda normide jaotamist ei saa kuidagi kujutella puhtmehaanilisena. Nii sõnab ka Hans Bürger (Die Entstehung der Steuerschuld, i. Finanz-Archiv, Fünfundvierzigster Jahrgang, Bd. I, lk. 31): „Der Rechtsstoff als solcher ist an sich in der Regel sowohl materiellrechtlicher als formellrechtlicher Gestaltung fähig und auch bedürftig.“

² Vt. Juhan Vaabel, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme, Tartu 1934, lk. 52 jj. — Ernst Blumenstein, Schweizerisches Steuerrecht, Erster Halbband, Tübingen 1926, lk. 17, ja Zweiter Halbband, Tübingen 1929, lk. 385 jj. — Ottmar Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts I: Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927, lk. 95 jj.

³ Vt. A.-T. Kliimann, Haldusprotsess, Tartu 1937, lk. 230 jj.

korraldis⁴. Ta ülesandeks on teha küsimus otsustamisküpsiks, et võidaks asuda vastava haldusakti — antud juhul maksustamiskorraldise — toimetamisele. Sellisena osutub tuvastusmenetlus õieti kõige tähtsamaks osiseks maksustamismenetluses üldse. Ta struktuurist ning temas haldusaparatuurile antud vahendeist sõltub ka, kui võrra efektiivselt ja õiglaselt suudetakse ellu rakendada kehtivat materiaalselt maksundusõigust⁵. Et praksises siin raskusi tekib, seda tõendab juba vastavaalaliste vaidluste suur osatähtsus meie Riigikohtu tegeluses. Nõnda pole tuvastusmenetluse kehtiva vormiga tutvumine sugugi üleaarne.

Käesoleva artikli ülesandeks on analüüsida eeskätt neid norme, mida MKS* annab maksusumma tuvastamise kohta. Oleks aga kasutu piirduda ainult MKS-ga. Ükski seadus ei asu ju õiguskorras isoleerituna, vaid on tihedalt seotud paljude teistega. Eriti kehtib see maksuseaduste kohta tänapäeval. Ja seepärast ei suuda ka ühe seaduse isoleeritud käsitletu pakkuda õiget pilti uuritava probleemidekompleksi lahendamiseks antud õiguskorras. Alati osutub vajalikuks tõmmata ligi teisigi vastavaalalisi normatiivakte, millede kõikide süstemaatilise vaatluse viljana võime loota alles rahuldavat tööresultaati. Nii on ka antud juhul vajaduse piires arvestatud MKS-le kas kehtejõult või sisult super-, ko- ja subordineeritud normatiivakte ja püütud võimalikult objektiivselt tabada MKS-s halduslikku tuvastusmenetlust sättivate normide ulatust ning mahtu.

§ 2. Normiadressaate tuvastusmenetluses.

Õiguse põhiõpetus eristab normide man adressaate, esemeid ning olmi. Kui normiesemete ja -olmade vaatlus meid

⁴ *Ib.*, lk. 261.

⁵ Luigi Einaudi, Corso di scienza della finanza, Torino 1926, lk. 249: „Molto del successo dell'imposta dipende dalla bontà del metodo di accertamento seguito.“

* Tekstis on kasutatud järgmisi sümboleid: AjLMS — Ajutine läbikäigumaksu seadus; AMS — Administratiivmenetluse seadus; HGB — Handelsgesetzbuch; KrS — Kriminaalseadustik; KS — Kaubandusseadus; OMS — Otsemaksude seadus; PKMS — Pärandi- ja kingimaksu seadus; PS — Eesti Vabariigi Põhiseadus (RT 1937, 71, 590); TeMS — Tempelmaksu seadus; TMS — Tulumaksuseadus; ToS — Tolliseadus; TKS — Tsiiviilkohtupidamise seadus.

huvitavas ulatuses toimub alles järgnevais peatükas, siis siinkohal käsitleme ainult normiisikuid ehk -adressaate.

Materiaalses maksundusõiguses esinevate normiisikute tüüpide arv on võrdlemisi piiratud — sellisena tulevad esmajoones arvesse fiskus ning maksukohustuslane. Formaalses maksundusõiguses on lugu aga hoopis teine. Siin esinev funktsioonide mitmekesisus tingib ka normiisikute varieeruvuse ja rohkuse. Ühtlasi tekib raskusi homogeensete adressaatidegruppide eristamisel, rääkimata klassifitseerimisest. Teooria pole kahjuks veel jõudnud tuua sesse seisundisse mingit parandust⁶. Ja nii peame antud juhul leppima normiisikute probleemi dogmaatilise lahendamisega, võttes lähtealuseks meil kehtiva maksundusõiguse. Ülesande lihtsustamiseks ei vaatle me aga mitte kõiki võimalikke formaalses maksundusõiguses esinevaid normiadressaate, vaid piirdume ainult tuvastusmenetluses arvestatavatega.

Eesti kehtiva maksundusõiguse legaalterminoloogia sisaldab niihästi äärmist kirevust sõnalisest küljest kui ka varieeruvust samanimeliste mõistete mahus⁷. Terminoloogilised kõikumused osutuvad aga oluliseks takistuseks igasugusele juriidilisele analüüsile, misjuures hõlpsasti võidakse sattuda rasketesse paralogismidesse. Neil kaalutlustel tuleb otstarbekaks pidada uute terminite loomist ja kindlapiirdelist sisustamist, mis igati vastaksid meie maksundusõiguse struktuurile ja oleksid aseaineks seni, kuni kord suudetakse

⁶ Teooria pole antud küsimust küll unustanud, kuid ka mitte lahendanud. Eriti palju mitmesuguseid sellekohaseid õpendeid võime leida saksa literatuuris (vt. näit. Hans B ü r g e r, *Die Rechtsfigur des Steuerschuldners*, i. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1928, Heft 1. — Emanuel Hugo V o g e l, *Die rechtliche Natur der Finanzobligation im österreichischen Abgabenrechte*, i. Finanz-Archiv, Neunundzwanzigster Jahrgang, Zweiter Band. — Albert H e n s e l, *Steuerrecht*, Berlin 1933. — B ü h l e r, *op. cit.*). Ometi ligemal vaatlusel osutuvad need „teooriad“ kas ainult lihtsateks laenudeks dogmast, millele lisatud teooria nimi, või jälle arendatuks selliste metodoloogiliste ning õigusteoreetiliste lähtekohtade alusel, millega ei saa kuidagi nõustuda. Kahjuks pole käesoleva artikli piirides nimetatud probleemi võimalik ligemalt analüüsida, mistõttu allpool esitatud lahendused on teataval määral poolikud.

⁷ Meenutatagu siinkohal seika, et oma kesksema mõiste — maksukohustuslane — tähistamiseks tarvitab kehtiv maksundusõigus termineid nagu „maksukohuslane“, „maksnik“, „maksja“, „tempelmaksu maksmiseks kohustatud isik“, „tempelmaksu maksja“, „kaubakäsutaja“, „maksualune“ jne.

tuua juba teoreetiliselt põhjendatud maksundusõiguslike kude normiisikute süsteem.

Tähtsaimaks adressaatidegrupiks tuvastusmenetluses on nn. maksukohustuslaste kategooria. Maksukohustuslasteks nimetame neid tuvastusmenetlust sättivate normide adressaate, kelle maksukohustuse kindlaksmääramisele antud tuvastusmenetlus suundub⁸. Seejuures MKS tunneb õieti kolme liiki maksukohustuslasi — tõelisi, näilisi ning arvata-vaid. Tõelised maksukohustuslased on need, kelle man seadusis sätitud maksuolmastik on esile tulnud maksukohustuse loomiseks küllaldaselt määralt. Näiteks poissmehest riigiametnik on teeninud aasta vältel 2400 kr. ja kuulub seega TMS järgi kindlasti tulumaksu alla. Alati pole aga isiku maksukohustus nii ilmne ning alles tuvastusmenetlus selgitab, kas tuleb tasuda maksu või mitte. Kõigile mõistetavalt õiguspoliitilisil kaalutlusil võimaldab kehtiv õigus ka nende suhtes alustada maksustamismenetlust, mille resultaat loomulikult peaks osutama negatiivseks. Selliste normiadressaadena tulevad MKS järgi arvesse näilised ja arvatavad maksukohustuslased. Esimesteks nimetame neid normiisikuid, kelle man on maksuolmastik küll esile tulnud, kuid maksukohustuse loomiseks mittepurgival määralt. Nende lugemine maksukohustuslaste hulka toimub maksuolmastiku osalise esiletuleku kui objektiivse kriteeriumi alusel. Teistena kvalifitseerime normiisikuid, kelle juures *in facto* pole mingil määralt ilmnenuud maksuolmastikku, kes aga maksuasutiste arvates võiksid siiski osutada tõeliseks maksukohustuslasteks⁹. Seega osutub siin määravaks maksuasutise arvamine kui subjektiivne kriteerium.

Peab küll tunnistama, et maksukohustuslane on primaarselt materiaalõiguslik mõiste ja seetõttu ta kasutamine formaalse õiguse käsitelul võiks tunduda põhjendamatu¹⁰. Ometi tuleb mees pidada, et formaalne ja materiaalne õigus on oma olult korrelatiivsed mõisted. Ja kui käesolevas töös siiski rakendatakse nimetusi „tõeline, näiline ning arva-

⁸ Vrd. näit. Bühler, *op. cit.*, lk. 6 jj. — Blumenstein, *op. cit.*, I, lk. 75 jj.

⁹ MKS § 42: „Teateid võib nõuda ka neilt, kelle maksukohustus on ainult arvatav.“

¹⁰ Vt. Bürger, *Die Entstehung der Steuerschuld*, lk. 40 j. — *Id.*, *Die Rechtsfigur des Steuerschuldners*, lk. 161 jj.

tav maksukohustuslane¹¹, siis seepärast, et nende kui maksundusõiguslike normiisikute *species*-tunnuseks on nende tõeline, arvatav või näiline maksukohustus kui materiaalõiguslik mõiste. Ainult materiaalne maksundusõigus annab meile pidepunkti, mille alusel saame neid eraldada teistest formaalse maksundusõiguse normiisikutest¹¹.

Peale maksukohustuslaste leiame tuvastusmenetlust sättivas normistikus veel terve rea adressaate, keda õiguskord võimaldab kaasa tõmmata maksustamismenetlusse, näit. tunnistajad, teadete andjad, oskurid jne. Nad ei tule arvesse oma maksukohustuse tõttu, vaid nendel lasub kohustus kaavitada [kaasa aidata] teiste maksukohustuse tuvastamisele. Võttes vaatlusobjektiks konkreetse maksukohustusvahekorra, võiksime öelda, et nad pole asjaosalised, vaid n.-ö. kõrvalseisjad, kandes nii positiivses õiguses kui ka teaduslikus literatuuris sageli kohmakat nimetust: „kolmandad isikud“. Viimane *terminus technicus* pole aga päris õnnestunud, sest ta ühelt poolt rõhutab liialt nende kõrvalist positsiooni, mis tegelikult pole sugugi õige, ja teiselt poolt ei iseloomusta mingil moel nende funktsiooni. Nimetatud deliberatsioonidel oleks otstarbekas kasutada sõna „kaavituskohustuslased“, mis üldmõistena hõlmaks kõik need normiisikud, kellega õiguskord sidestab mitmesuguseid kohustusi kaavitada teiste maksukohustuse tuvastamisele.

Kolmandaks tuvastusmenetlust sättivate normide adressaatide grupiks on maksuasutised — neid me siinkohal aga ligemalt ei vaatle.

§ 3. Tuvastusmenetluse printsiipe.

Tuvastusmenetlus on rajatud tervele reale printsiipidele. Viimased kujutavad antud õiguskorra ideoloogilist baasi, mille avastamine on võimalik alles tuvastusmenetlust sättiva normistiku hoolsa teimimise teel, mis omakorda aga rakendub vahendina üksikute kaasuste ning vaidlusprobleemide lahendamiseks.

¹¹ B ü r g e r soovib H e n s e l'i eeskujul kasutada formaalses maksundusõiguses terminit „Verfahrensschuldner“. Viimane pole aga juba keeleliselt õnnestunud. Ja lõpuks B ü r g e r'gi peab tunnistama, et isikut, kel on või näib olevat kohustus maksu tasuda, ja isikut, kelle kaasabi kasutatakse vaid kolmandate maksukohustuse tuvastamisel, saame eraldada vaid materiaalsele õigusele toetudes (t e m a: Die Entstehung der Steuerschuld, l. l.).

damisel¹². Ühte neist — nimelt maksukohustuslase andmete primaadi printsiipi — vaatleme töö orgaanilisuse mõttes taga-pool, käesolevas paragraafis käsitleme ligemalt ülejäänuid.

Esimeseks ning tähtsaimaks printsiibiks osutub halduse seaduspärasuse ehk legaalsuse printsiip, s. t. et haldustoiminguid võib sooritada ainult seaduste alusel¹³. Nimetatu, kujutades erijuhtu õiguspärasuse põhimõttest, tuleb PS § 3 eeskirjast: „Riigivõimu ei saa keegi teostada muidu kui Põhiseaduse ja sellega kokkukõlas olevate seaduste alusel.“ Ometi ei tohi siit järeldada, et kõik administratsiooni toimingud peaksid naalduma vahetult seadusele¹⁴. Ei. Nõutav on vaid, et neid saaks „tagasi viia“ mingile seadusele, nii et kõige alamaastmelise haldustoimingu ning sellele superordineeritud seaduse vahel oleks kindlalt nenditav seos.

Teiseks konstitutsiooniliseks printsiibiks osutub egaalsuse printsiip, mis järgneb PS § 9 1. lõike eeskirjast: „Kõik kodanikud on seaduse ees võrdsed. Ei või olla sündimisest, usust, soost ega rahvusest sõltuvaid avalik-õiguslikke eesõigusi ega õiguste kitsendusi¹⁵.“ Kokkukõlas sellega peavad maksuasutised kohtlema kodanikke samas olukorras täiesti ühtlaselt. Eriti tuleb rõhutada seda nõuet suvaõiguse rakendamise suhtes.

Kolmandana olgu siinkohal nimetatud ameti-kohustuslikkuse ehk ofitsiaalsuse printsiip, mis

¹² Kliimann, *op. cit.*, lk. 46: „Need põhimõtted on ühtlasi ka tööjuhusteks üksikute protsessuaalsete õigussüsteemide kokkukõlastamisel ning vahendiks seadusnormides ja kohtutegeluses leiduvate vastuoksuste kõrvaldamiseks.“

¹³ Vt. Adolf Merkl, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Wien-Berlin 1927, lk. 162 jj. — Vrd. ka Hans Kelsen, *Allgemeine Staatslehre*, Berlin 1925, lk. 237 j. — Joh. Kaiv, *Administratiiv-aktide muutmise ja maksusetusest*, i. Eesti Politsei 1931, 1 ja 2, lk. 97 j. — Olgu siinkohal ka tähelepanu juhitud kokkukõlale PS preambli 3. lõikega, mis kõneleb Eesti riigi rajanemisest õiglusele, seadusele ja vabadusele.

¹⁴ Merkl, *op. cit.*, lk. 169: „Die Verwaltungshandlung braucht, um dem Legalitätsprinzip zu entsprechen, nicht unmittelbar auf dem Gesetze zu beruhen, sondern kann durch eine andere Verwaltungshandlung, ja selbst durch eine längere Reihe von Verwaltungshandlungen mediativiert sein, so dass erst eine ganze Kette von Verwaltungshandlungen den Zusammenhang zwischen dem Gesetz und der letzten Verwaltungshandlung herstellt.“ — Vt. ka PS § 29, 124 ja 127.

¹⁵ Vt. Kliimann, *op. cit.*, lk. 62 ja seal tsiteeritud literatuur.

avaldub selles, et maksuinspektor otsustab arutlustoimingute algatuse, lubamise või keelamise õigusnormide piires täiesti suvaliselt¹⁶. Menetluskäigu juhtimine on kõigis details koondunud tema kätte, maksu- ning kaavituskohustuslasile pole jäetud sellest mingit osa. Maksuinspektor, saades eelmenetluse vältel andmeid teatava maksujuhu esiletuleku kohta, alustab ise tuvastusmenetlust, sõltumatult sellest, kas tõeline või näiline maksukohustuslane esitab maksudeklaratsiooni või mitte. Maksuinspektor arvestab ainult *in concreto* ilmnevat faktilist ning juriidiliselt relevantset olustikku, samuti AMS järgi nõutavat menetluse otstarbekohasust, ja kujundab vastavalt sellele ka toimuva selgitusmenetluse kulgemist. Tolle man ta rakendab mitmesisulisi ning -sihilisi administratiivakte, nõudes oma suva järgi lisateateid, kutsudes välja oskureid, hankides või tagasi lükates tõendeid jne., kuni tema arvates on vastav faktiline ning juriidiline olustik vajalikul või võimalikul määral ilmesatud.

Neljandana võime konstateerida uurimisprintsiipi¹⁷, mis seisneb selles, et maksuinspektor pole kohustatud piirduma maksukohustuslaste poolt esitatud andmete, teatiste ning tõenditega, vaid on õigustatud ja isegi kohustatud hankima endapoolseid. Eriti kui maksuinspektor leiab tema käsustuses seisva materjali olevat lünkliku ning mitteküllaldase, siis asub ta — rakendades selle man peamiselt kaavituskohustuslaste abi — täiendavate andmete hankimisele. Maksukohustuslased ei saa mingil viisil ette kirjutada maksuinspektori poolt uuritavat küsimustekompleksi, vaid viimane on õigustatud seaduste piires kõiki maksujuhuga pidestuvaid asjaolusid täiesti vabalt selgitama.

¹⁶ Vrd. Merkl, *op. cit.*, lk. 220 j. — Kliimann, *op. cit.*, lk. 263 j. — Johannes Schwandt, Finanzverwaltung des Deutschen Reichs, i. Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Ergänzungsband, Jena 1929, lk. 255 j. — Karl Friedrichs, Verwaltungsrechtspflege, Erster Band, Berlin 1920, lk. 326 jj. — Heinrich Konrad, Handbuch des österreichischen Finanzverwaltungsrechts, Wien 1913, lk. 250 ja 262. — Blumenstein, *op. cit.*, II, lk. 461, 517 ja 576 jj.

¹⁷ Vrd. Kliimann, *op. cit.*, lk. 262 j. — Schwandt, *op. cit.*, lk. 256: „Der Natur des Besteuerungsverfahrens entspricht ferner die Inquisitionsmaxime..., d. h. die Steuerbehörden haben ihre Ermittlungen von Amts wegen anzustellen...“

Viiendaks olgu nimetatud materiaalse tõe avastamise printsiip¹⁸. See väljendub juba maksuinspektori otseses ülesandes — võimalikult täpselt tabada esiletulnud maksukohustuse ekstensiooni. Ta ei tohi end lasta juhtida maksimist: *quod non est in actis, non est in mundo*, vaid peab püüdma tuvastatud faktilise ning juriidilise olustiku najal langetada oma südametunnistuse järgi objektiivselt õiglast otsust. Vastavalt sellele ei tohi inspektor *in dubio* otsustada *pro fisco* või *pro reo*, vaid peab toimima *pro lege*¹⁹. Samuti ei saa maksustamismenetluses sisalduda trahvielemente, vaid ta ainsaks ülesandeks jäägu maksusumma objektiivselt õiglane tuvastus — igasugused karistuslikud sugemed olgu sellest rangelt ekskludeeritud²⁰.

Kuuendana tuleb arvesse meneluse otstarbekuse printsiip, mis — nagu eespoolgi tähendatud — on leidnud *expressis verbis* väljendamist AMS-s. Iseseisvalt võetuna osutub otstarbekuse mõiste küll vägagi relatiivseks, kuid AMS § 51 sätib ka need pidepunktid, millede suhtes tuleb toda otstarbekust mõista. Viimasteks on: meneluse kiirus, lihtsus ning odavus. Olgu aga tähendatud, et otstarbekuse printsiip teataval mōōdul konkureerib materiaalse tõe avastamise printsiibiga²¹. Näiteks on vahel võimalik mõningate kallite abinōude varal tuvastada esiletulnud maksukohustust tavalisest täpsemalt. Siin kerkibki küsimus sellise toimimise tasuvusest ja otstarbekusest. Pealegi pole maksustamine sellisel korral võimeline täitma oma põhifunktsiooni — tulude hankimist. Ometi *in abstracto* oleks mõlema printsiibi mõjuulatuse suhtes raske piiri tõmmata, selle üle peab maksuinspektor konkreetsel juhul otsustama oma suva järgi.

Seitsmendana olgu nimetatud vahendituse printsiip²², s. t. maksuinspektor peab tuvastusmeneluse

¹⁸ Kliimann, *op. cit.*, lk. 291 j. — Konrad, *op. ja loc. cit.*

¹⁹ Vt. Hensel, *op. cit.*, lk. 106 j., *nota* 1, ja lk. 148. — Juhan Vaabel, Parteiõigused meie tulumaksu kindeldamisprotsessis, *i. Oigus* 1928, 3 ja 4, lk. 106: „[Maksuametkonna] ülesandeks jääb ikkagi kindeldamisprotsessi teostamine ja sellele suuna andmine... Kuid selle[juures]... ei asu maksuametkond mitte riigi huvide, vaid seaduse huvide seisukohale.“

²⁰ Vt. *infra*, § 5.

²¹ Vt. AMS § 51.

²² Vrd. Kliimann, *op. cit.*, lk. 266 — Karl Friedrichs, *Verwaltungsrechtspflege*, Zweiter Band, Berlin 1921, lk. 692 jj. — L. Leesment,

vältel isiklikult tutvuma vajaliku materjaliga ning asuma vajaduse korral otsesesse ühendusse maksu- ja kaavituskohustuslastega. Asjaolu, et näit. ekspertiisi toimetamine usaldatakse oskuri hoolde, ei räägi veel vahendituse printsiibi rakenduse vastu. Kui aga maksuinspektor menetluses näit. toetub täiel määral teiste ametiasutiste poolt tehtud otsustustele, mis evivad nii materiaalselt kui ka formaalselt õigusjõudu, siis vahendituse printsiibi tõttu ei hävi võimalus vaielda ka sellistel alustel antud maksustamiskorraldise vastu — ja nimelt kõigis sisulises küsimusis²³.

Kaheksandana võime nentida parteiavalikkuse printsiipi²⁴, mis ilmneb esiteks selles, et kõikide menetlusmaterjalidega tutvumine võimaldub ainult maksukohustuslastele enestele, ja teiseks selles, et selgitusmenetluses võib taandada oskureid, kes võiksid oma ülesande täitmisel hängitud teateid kasutada maksukohustuslaste huvisid riivavalt.

Üheksandana rakendub tuvastusmenetluse kirjalikkuse printsiip²⁵. Maksuinspektor oma otsustustes võib kasutada vaid kirjalikke allikmaterjale. Seetõttu tuleb ka kaavituskohustuslaste (näit. oskurite) seletused alati protokollida.

§ 4. Tuvastusmenetluse elemente.

Tuvastusmenetlus algab tavaliselt üksiku maksujuhu täasamisega ja lõpeb otsustusmenetlusele asumisega. Ta põhisihiks on küllaldaste ning objektiivselt õigete andmete hankimine maksusumma tuvastamiseks²⁶. Vastavalt omaloo-

Tsiviilprotsessi silmapäirilt, i. Õigus 1936, 2, lk. 104. — *Contra Konrad, op. cit.*, lk. 250.

²³ Vt *infra*, § 9.

²⁴ Vt. Schwandt, *op. ja loc. cit.* — Merkl, *op. cit.*, lk. 221.

²⁵ Friedrichi *op. cit.* lk. 682: „Dementsprechend besteht der Grundsatz der Schriftlichkeit darin, dass alles nur schriftlich und nur alles schriftlich Vorgebrachte zu berücksichtigen ist...“ — Vrd. ka Merkl, *op. ja loc. cit.*

²⁶ Bühler, *op. cit.*, lk. 385: „Ihr Ziel ist die Klarstellung aller tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.“ — Hensel, *op. cit.*, lk. 147 j.: „Das Ermittlungsverfahren hat die Aufgabe, die rechtlichen und tatsächlichen Grundlagen eines einzelnen Steuerfalles derart festzustellen, dass die sich an die Tatbestandsmerkmale knüpfenden Rechtsfolgen, insbesondere der im Einzelfall geschuldete Steuerbetrag, festgesetzt werden können.“ — Konrad, *op. cit.*, lk. 260 j.

mule võime eristada tuvastusmenetluse käigus kaht momenti — ühelt poolt lähteandmete kogumist ja teiselt poolt viimaste tõestamist ning kontrolli täiendandmete kaudu²⁷. Need momendid ei tule alati esile sugugi kindlas aegjärgnevuses, vaid võivad esineda ka paralleelselt või isegi segipaisatuina, sõltudes tuvastusmenetluse arengukäigust konkreetse maksujuhu man. Seetõttu ei saa neid küsimusi allpoolgi jälgida täiesti eraldatult.

Lähteandmete kogumine on tuvastusmenetluse essentsiaalseks elementiks. Täiesti ilma andmeteta ei saa loomulikult kunagi asuda maksusumma tuvastamisele, küll aga lünklike andmete korral, nagu see esineb maksusumma määramisel hindamise teel. Andmete tõestamine ning kontroll on teatavil tingimusil tuvastusmenetluse aktsidentaalsed elementideks. Mõningate asjaolude tõttu, näit. kui on juba ette garanteeritud lähteandmete õigsus²⁸, võivad nad puududa, ilma et seeläbi menetlusresultaadi väärtus kannataks.

Olgu veel mainitud, et vahetegu lähteandmete ja täiendning kontrollandmete vahel on teatavas mõttes suhtelise iseloomuga. Ta sõltub suurel määral vastavate maksuseaduste sättest. Mõne maksu man võib näit. ärraamat moodustada lähteandmete, teise puhul aga kontrollandmete kogumi. Ometi osutub nimetatud eristus ise ainestiku süsteemaatsel käsitlusel äärmiselt vajalikuks.

Lõpuks võime veel nentida, et järgnevais peatükese tulevad käsitlusele õieti kolm probleemidekompleksi. Esiteks, lähtudes eriti MKS-st, peame selgitama, mida kasutatakse üldse andmetena maksustamisjuhu ilmestamisel. Teiseks — millises menetluskorras toimub vastavate andmete hankimine, ja kolmandaks — milline on iga andmeteliigi väärtus.

II. ANDMED MAKSU- JA KAAVITUSKOHUSTUSLASILT.

§ 5. Andmed maksukohustuslasilt.

Esiletulnud maksukohustuse menetlemisele võtmiseks vajab maksuasutis vastavaid andmeid. Nii absoluutselt mää-

²⁷ Vrd. tolli- ja kontrollrevideerimise eristamist tollimaksude man (ToS § 125 jj.).

²⁸ Vt. *infra*, § 6.

ratavate kui ka tingimisi järelevalve korras määratavate maksude man saavutab ta neid esmajoones teadete nõutamisega kas maksukohustuslasilt endilt või üldse kaavituskohustuslasilt.

Maksukohustuslase peakohustuseks on loomulikult maksusumma sammamine²⁹. Selle kõrval lasub tal veel terve rida kaaskohustusi, millest tähtsaim ongi kohustus anda maksuasutistele maksusumma tuvastamiseks vajalikke teateid. Teadete esitamise kohustus ehk deklareerimise kohustus on kas fakultatiivne või obligatoorne, vastavalt sellele, kas ta täitmine on maksukohustuslastele vabatahtlik või sunduslik³⁰. Kuigi obligatoorne deklareerimiskohustus asetab küllalt raske koormise maksukohustuslase õlgadele, siiski tuleb tema rakendust kokkukõlas maksukohustuslase andmete primaadi printsibiiga lugeda suurimaks tagatiseks maksukohustuslase interessi õiglasele kaitsemisele maksustamismenetluses³¹. Vaatlemegi nüüd selle kohustuse tekkimisviise.

Esiteks peavad nii tõelised kui ka näilised maksukohustuslased juba maksuseadustes enestes ettenähtud ulatuses ning korras andma teateid. Teateid antakse siin vahetult seaduste alusel. Loomulikult võib administratsioon selleks esitada ka vastava hoiatuse või meenutuse, need aga kujutavad antud juhul üldreeglina vaid normivabu toiminguid³².

MKS-s kui *lex generalis*'es ei sisaldu eeskirju teadete andmiseks konkreetsete maksude alal, küll aga esineb neid üksikutes maksuseadustes — vrd. näit. OMS § 484, 520, 522, 543, 620 ja PKMS § 26 j.

Teiseks võib samasisuline kohustus tekkida määruse põhjal. Nii annab MKS § 44 majandusministrile spet-

²⁹ Vt. näit. Hensel, *op. cit.*, lk. 117.

³⁰ Vt. Emanuel Hugo Vogel, Die direkten Steuern Frankreichs und ihre Reform, i. Finanz-Archiv, Einunddreissigster Jahrgang, lk. 135.

³¹ *Ib.*, lk. 134: „Nicht wenig könnte hierzu aber auch die Erkenntnis beitragen, dass gerade auf dem Prinzip der Selbsteinbekenennung erst der ganze moderne Bau des Schutzes der Parteienrechte gegenüber dem Staate als dem Träger der Steuerhoheit in seinen Fundamenten ruht...“

³² Vt. Artur-Tõeleid Kliimann, Administratiivakti teooria, Tartu 1932, lk. 234 jj. — Hensel, *op. cit.*, lk. 107 ja 120.

siaaldelegatsiooni väljastada määrusi, mis kohustavad sealpiiriteldud ulatuses esitama maksuinspektorile üldisi tähtajalisi teateid³³. Personaalsest küljest võib selline nõue haarata kõiki tõelisi ning näilisi maksukohustuslasi perioodiliste, aktsiisi- ning tollimaksude alal³⁴. Materiaalsest küljest vaadates võib perioodiliste maksude alal nõuda „teateid, mis on vajalikud nende isikute maksukohustuse, elukohtade, tuluallikate ja maksustamisaluste kindlakstegemiseks“³⁵. Nagu nähtub toodud legaalfraasist, saab teadete sisuline ulatus hõlmata ühelt poolt maksuolmastikku, maksukohustuslase ning maksu tasumise eest vastutajate elukohti, ja ajalisi ning ruumilisi momente, mis piiritlevad ligemalt maksuolmastiku esiletuleku ulatust, ja teiselt poolt maksustamisaluse arvutamiseks vajalikke pidepunkte, s. o. eelalust ning muid andmeid maksustamisaluse kujundamiseks³⁶. Aktsiisi- ja tollimaksude alal on lugu pisut teine. MKS ei anna siin teadete sisulise ulatuse kohta lähemaid eeskirju, vaid jätab majandusministri määrata, milliseid dokumente ja teateid ollakse kohustatud esitama³⁷. On aga selge, et teadete materiaalne ulatus siingi delimineerub konkreetse maksujuhu selgitamise funktsiooniga³⁸. Selle sisuline määrus tuleb igal juhul avaldada RT-s vähemalt 1 kuu enne teatiste esitamise tähtaega. Olgu veel märgitud, et perioodiliselt võetavate maksudena kvalifitseerib MKS üldkomisjoni seletuskiri neid makse, mida võetakse ühelt maksu-

³³ Vrd. Vaabel, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme, lk. 89. — Vt. näit. Loodusvarade Instituudi heaks võetava maksu võtmise korra määrus, § 6.

³⁴ Siin MKS § 44 teeb ilmsesti loogilise vea, viidates antud juhul määrusega kohustatavate isikute ringi suhtes MKS § 42-le. Nimetatud paragraaf sõnab, et teateid võib nõuda ka neilt, kelle maksukohustus on ainult arvatav, järelikult ka arvatavalt maksukohustuslasilt. Viimaseid ei saa aga kuidagi kohustada vahetult määruse kui üldakti läbi, sest kelle arvamuse otsustab siin *in concreto*, kas antud inimene peab olema tust teatama või mitte?

³⁵ MKS § 44. — W. Jõgi, Maksustamiskorralduse seadus ja maksmapanemise seadus, Tallinn 1932, lk. 79: „Säärasteks üldisteks teadeteks on näit. teated majas elavate või teenistuses olevate isikute kohta, teated kodanikkude tulude kohta (tuluteatelehed), aruandvate ettevõtete aruanded ja bilansid ja muud säärased.“

³⁶ Vrd. Vaabel, *op. cit.*, lk. 137 j.

³⁷ Vt. Jõgi, *op. cit.*, lk. 63.

³⁸ Vt. Blumenstein, *op. cit.*, II, lk. 522 j.

kohustuslaselt aastast aastasse³⁹. Seega kuuluksid siia tulumaks, ärimaks, rahaliste kapitalide maks, kinnisvaramaks, ajutine läbikäigumaks ja trahterimaks.

Kolmandaks annab MKS § 42 inspektorile volituse nõuda maksukohustuslasilt või viimaste seaduslikelt esindajailt teateid nende maksukohustuse määramiseks. Nimeetatud isikute äraolekul võib nõuda ka nende delegeeritud esindajailt vastavaid andmeid, kuivõrra need puutuvad viimaste hallata olevaisse varadesse ning tuludesse. Administratiivakti, mille varal antud juhul nõudmine toimub, nimetame nõudekorraldiseks⁴⁰. Nõudekorraldise andmine või mitteandmine näib sõltuvat administratsiooni suvast, kuid tegelikult pole see päris nii⁴¹. Tunnustades maksukohustuslase andmete primaadi printsiipi, peab administratsioon, kui see vähegi võimalik, menetlusse kaasa tõmbama esmajoones maksukohustuslast. Seega võib maksuasutis vabalt otsustada ainult küsimuse üle, kas teatav isik on või võib olla maksukohustuslane, jaataval korral on ta aga kohustatud esitama nõudekorraldise⁴². Põhjustetu möödaminek maksukohustuslasest on oluline eksimus menetluskorra vastu ja muudab

³⁹ Vt. Jõgi, *op. cit.*, lk. 64. — Toodud definitsioon on Eesti kehtiva õiguse seisukohalt küll võrdlemisi hästi rakendatav, kui hoiduda sõnasõnalisest tõlgendusest, kuid pole siiski küllalt täpne. Õigem oleks nimetada perioodiliseks selliseid makse, kus maksuolmastik oma avaldusis *in concreto* kannab kestvat ilmet, kusjuures ta individualiseerimiseks üksiku maksunõudluse tarvis kasutatakse mingit ajavälde või momenti (vt. Vaabel, *op. cit.*, lk. 48).

⁴⁰ Vt. Vaabel, *op. cit.*, lk. 136 jj.

⁴¹ Merkl, *op. cit.*, lk. 142 iseloomustab suvaõigust järgnevalt: „Stellt das präformierte objektive Recht, das in den Rechtserzeugungs- oder Rechtsanwendungsprozess eingeht, die heteronome Determinante des Rechtserzeugungs- oder Rechtsanwendungsorgans dar, so stellt das freie Ermessen die komplementäre autonome Determinante dar: Akte der Rechtskonkretisierung sind somit dank ihrer objektiv-heteronomen Determinante Akte der rechtlichen Bindung, dank ihrer subjektiv-autonomen Determinante Akte des freien Ermessens...“ — Kelsen, *op. cit.*, lk. 244: „Nie also ist das Ermessen vollkommen frei... Es ist sinnlos, die Rechtsakte in solche zu scheiden, die gebunden, und solche, die frei sind, weil alle Rechtsakte beides sind...“ — Vrd. ka A.-T. K[üimann], „Vaba kaalutus“ ja selle kohtulik kontrollimine, *i. Õigus* 1928, 3, eriti lk. 86 j. — *Id.*, Administratiivakti teooria, lk. 222 jj. — Vaabel, *op. cit.*, lk. 143 jj. — Bühler, *op. cit.*, lk. 66. — Blumenstein, *op. cit.*, II, lk. 429 jj. — Hermann Mirbt, Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts, Leipzig 1926, lk. 74 j.

⁴² Näilise suvaõiguse suhtes vt. Merkl, *op. cit.*, lk. 153 jj.

järgneva maksustamiskorraldise vaieldavaks⁴³. Oma välisilmelt on nõudekorraldis üksiküriku-kujuline kirjalik ning nimeline akt⁴⁴. Vastavad teated tuleb anda eriseaduste sellekohaste eeskirjade puudumisel kahe nädala jooksul ning Maksudetalituse direktori poolt kehtestatud vormis, kui need on olemas⁴⁵. Teatisformulaaride sisseseadmine on tingitud praktilisuse printsiibist. Ühelt poolt see väldib arusaamatusest tingitud teadete lünklikkuse, teiselt poolt on aga ametiasutisel kindlavormilisi teatise hõlpsam käsitlella menetluse vältel. Mis puutub teadete sisulisse ulatusse, siis määrab selle MKS § 42-s esitatud põhisiht — olla abinõuks maksukohustuse kindlakstegemisel ning maksu määramisel. Vastavalt sellele võime lugeda käesolevas menetluskorras nõutavate teadete materiaalsel hõlmavust võrdseks majandusministri määruse alusel nõutavate andmetega, loomulikult teatava erandiga maksukohustustlase elukoha suhtes, sest see peab maksuasutisele antud juhul juba varemini teada olema.

Tutvunud teadetekohustuse personaalse ning materiaalse ulatusega, peame järgnevalt vaatlema esitatud teatiste õiguslikku tähendust. Võib öelda, et maksukohustustlase poolt antud teatised ning ürikud on siduvad esmajoones nende esitajale enesele⁴⁶. Neist saab taganeda vaid kahel juhul. Esiteks on lubatav parandada neis sisalduvaid kirjutusvigu ning numbrilisi eksimusi, kui viimased on veenvalt tõestatud⁴⁷. Teiseks võib maksukohustustlane juba esitatud teatist sisuliselt korrigeerida uue teatise varal. Maksuinspektor peab seda arvestama, kui temas leidub küllaldasi põhjendeid

⁴³ Vrd. ka Hensel, *op. cit.*, lk. 150. — Merkl, *op. cit.*, lk. 156 j.

⁴⁴ Nõudekorraldise kirjalikus ning nimelikus ei järgne küll vahetult seadusest, kuid on *expressis verbis* väljendamist leidnud MKS üldkomisjoni seletuskirjas.

⁴⁵ Vt. Maksuseadused ja Määrused II, Tallinn 1937, MKS, lk. 9 j.

⁴⁶ Sama järeldeb ka Riigikohtu Administratiivosakonna praksisest. Näitena olgu esitatud järgmine väljavõte AdmOsT 1931, 129: „Maksukohustlase tulu kindlakstegemisel on tema poolt esitatud kirjalikul teadaandel tulu üle põhjanev tähtsus... Need teadaanded on maksukohustlasele siduvad ja ta ei või nendest taganeda ning maksuasutised võivad neid arvestada kui õigeid.“ (J. Valge, Riigikohtu administratiiv-osakonnas 1931. a. lahendatud küsimusi, [Tallinn] 1933, lk. 215). — Samuti näit. AdmOsT 1934, 52; AdmOsT 1932, 235.

⁴⁷ Vrd. AdmOsT 1935, 225.

eelmise teatise vastavate andmete ekslikkusest ja kui see läbi ei teki olulist viivitust maksustamiskorraldise andmisel. Koos sellega on aga varasem teatis *eo ipso* tunnistatud kas ekslikuks või vähemalt puudulikuks, mis toob enesega kaasa karistuse⁴⁸. Karistust ei järgne, kui maksukohustuslane suudab tõestada, et eelneva teatise ebatäpsus või ekslikkus pole tingitud tema süüst või hooletusest. Analoogiliselt eelnevaga — kui maksukohustuslane (ka põhjuse!) hilineb nõutava teatise esitamisega, peab maksuinspektor siiski võimalikkuse piires arvestama temas sisalduvaid andmeid. Teatiste esitamise tähtaja möödalahkmine leiab karistamist ainult vastava trahvimenetluse kaudu, tuvastusmenetluses ei või karistus kunagi motiivina esineda⁴⁹.

§ 6. Maksukohustuslase andmete primaadi printsiip.

MKS § 60 sätib, et inspektor määrab maksusumma kogutud andmete põhjal. Andmed seisnevad kõigepealt inspektori poolt maksu- ja kaavituskohustuslasilt saadud teatistes. Nagu nähtub aga viimaste kohta käivate MKS § 42—44 ning 45—47 võrdlusest, moodustavad maksukohustuslasilt saadavad teatised lähtealuse tuvastusmenetluse käigus, kuna kaavituskohustuslaste teatised täidavad peamiselt kontrollfunktsiooni. See on ka loomulik. Osutuvad ju seaduse alusel tekkivas maksukohustusvahekorras poolteks fiskus kui õigustusadressaat ja vastav isik või ühtum kui kohustusadressaat. Seetõttu on täiesti arusaadav, et tole õigussuhte ulatuse ligemaks ilmestamiseks pöörduakse esmajoonel maksukohustuslase poole⁵⁰ ja alles siis, kui viimaselt ei saa hankida vajalikke andmeid, püütakse seda teha kolmandate isikute — kaavituskohustuslaste — kaudu. Pealegi maksuolmastik vaid seoses maksukohustuslasega tingib maksukohustusvahekorda. See omakorda tõendab, et maksukohustuslasel enesel on kõige rohkem eeldusi olla teadlik maksuolmastiku ilmutusulatuse suhtes — järelikult on ta üld-

⁴⁸ Vt. MKS § 146 j.; ToS § 131, 2. lg.

⁴⁹ Olgu siinkohal meenutatud MKS § 60, mille järgi maksusumma tuvastus peab toimuma kõigi kogutud andmete põhjal. — Vrd. ka Hensel, *op. cit.*, lk. 157 j.

⁵⁰ Vt. Blumenstein, *op. cit.*, II, lk. 453 j.

Ex lib. em. Tart.

reeglina kõige võimelisem andma tuvastusmenetluses vajalikke andmeid⁵¹. *Rebus sic stantibus* võime konstrueerida maksukohustuslase andmete primaadi printsiipi, mis seisab selles, et maksuasutis tuvastusmenetluse vältel on kohustatud esmajoones pöörduma maksukohustuslase poole maksusumma tuvastamiseks vajalikkude andmete saamiseks⁵². Maksukohustuslaselt saadud teatis peab olema lähtealuseks maksusumma tuvastamisel. Alles siis, kui pole kuidagi võimalik maksukohustuslast ennast või ta esindajat menetlusse kaasa tõmmata (näit. on ära sõitnud välismaale, elukoht on teadmata, on raskesti haige, jne.), kui maksukohustlane eitab oma maksukohustust või lihtsalt keeldub andmeid esitamast, on lubatav väljuda menetluses kaavituskohustuslasilt hangitud andmeist. Kõik eelloendatud juhtumid ei moodusta aga erandit maksukohustuslase andmete primaadi printsiibist, nad ainult näitavad olukordi selle praktilisest teostamatusest. Ainsa tõelise erandi nimeks nimetatud põhimõttest oleleb võimalus, kus maksuasutis saavutab hõlpsamini kõik vajalikud andmed maksuolmastiku esiletuleku ulatuse ilmestamiseks kindlalt loendatavaist allikaist⁵³. Seega on siin esiteks võimalus saavutada

⁵¹ *Ib.*, lk. 522: „Da für die Ermittlung der Steuerforderung ausschliesslich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen in Betracht fallen, so sind dieser... oder deren gesetzliche Vertreter am besten imstande, die erforderlichen Aufklärungen zu liefern. In ihren Händen befinden sich regelmässig auch die Urkunden, die hiezu dienen.“

⁵² Sama põhimõte eksisteerib üldreeglina (kui „Sollvorschrift“) ka Saksa maksundusõiguses. Nii sõnab Bühler, käsitelles Saksa maksundusõigust (*op. cit.*, lk. 385): „Vom StPfl. soll grundsätzlich zunächst auf schriftlichem Weg Auskunft verlangt werden; doch kann das Finanzamt, wenn die schriftliche Auskunft vergebens versucht ist, oder auch von vornherein, wenn schriftliche Auskunft keinen Erfolg verspricht... mit Vorladung zwecks mündlicher Auskunft vorgehen...“

In zweiter Linie... soll die Vorlegung von Büchern oder Geschäftspapieren verlangt werden...

In dritter Linie kommt die Zuziehung von Dritten zur Auskunft... oder zur Vorlegung von Büchern in Betracht.“

Vt. Mirbt, *op. cit.*, lk. 317. — Vrd. ka Reichsabgabenordnung (lüh. RAO; tsiteeritud „Reichsabgabenordnung, Herausgegeben im Reichsfinanzministerium, Berlin, Dezember 1937“ järgi) § 209 ja Enno Becker, Reichsabgabenordnung, Berlin 1926, lk. 491 j. — Blumenstein, *op. cit.*, II, lk. 394 ja 454 jj.

⁵³ Vrd. *ib.*, lk. 393.

kaavituskohustuslasilt andmeid olmastiku kohta absoluutselt purgivas ulatuses ja teiseks see tee on hõlpsam, võimaldades menetluse ökonoomsemat sooritust. Ainult mõlema nimetatud rekvisiidi eksisteerimisel on lubatav ning õieti vajalikki⁵⁴, et kaldutaks kõrvale maksukohustuslase andmete primaadi printsiibist. Näit. Maal asuvate kinnisvarade maksuseaduse järgi maksustamiskorraldis antakse katastriametilt saadavate andmete alusel (§ 12 ja 13), sest siin on täielik vastavus eeltoodud tingimustele. On ju selge, et üksnes katastriamet evib antud juhul kindlasti kõiki vajalikke teateid esiletulnud maksuolmastiku kohta. Samuti on andmete hankimine katastriametilt märksa lihtsam kui maksukohustuslaselt — pole karta teatiste mitteesitamist, maksuvarjamist ning pole ka vajalik teostada andmete kontrolli.

§ 7. Andmed kaavituskohustuslasilt.

Maksuinspektor võib nõuda kaavituskohustuslasilt teateid kas omal algatusel või maksukohustuslase palvel (MKS § 45). Andmeid kogudes peab ta püüdma võimalikult täpselt tabada maksukohustuse tõelisi lähtealuseid, hankides peale fiskuse huvides tähtsate andmete ka neid, mis kõnelevad maksukohustuslase kasuks, kuivõrra viimaste eksistents ning asukoht tal teada, kuid reservatsiooniga — „ja kuivõrd nende esitamine pole võimalik [maksukohustuslasel]... endal“ (MKS § 54, 2. lg.).

Üldiselt võivad kaavituskohustuslasilt saadud teated tuvastusmenetluses osutada kaht funktsiooni. Esiteks võivad nad olla lähteandmeteks, millest maksuinspektor väljub tuvastusmenetluse käigus. Sellistena esinevad kaavituskohustuslaste teatised vaid erandlikult. Nimelt tunnustades maksukohustuslase andmete primaadi printsiipi, on lubatav kasutada kaavituskohustuslaste andmeid lähteandmetena vaid juhul, kui pole kuidagi võimalik maksukohustuslast ennast kaasa tõmmata menetlusse või kui see pole antud maksu man *in genere* otstarbekas⁵⁵. Teiseks võivad kaavituskohustuslasilt saadud andmed teenida kontrolli-

⁵⁴ Siin kerkib märkantselt esile tuvastusmenetluses rakenduv otsustarbekuse printsiip.

⁵⁵ Vt. *supra*, § 6.

ning täiendandmetena, milledena neid kasutataksegi enamikul juhtudel.

Kohustus teateid esitada võib meie positiivse õiguse järgi tekkida kolmel viisil: 1) vahetult seaduse alusel, 2) vahetult määruse põhjal ja 3) vastava administratiivakti vahendusel.

MKS kui *lex generalis* maksuasjade suhtes otseselt ei kohusta kedagi teatavaalalisi andmeid esitama, küll leiame aga sellesisulisi sätteid üksikuis maksuseadusis. Nii PKMS § 27 määrab, et „testamenditaitjad või päranditombu hooldajad on kohustatud esitama... teadaande pärandi koostise ja väärtuse kohta... hiljemalt 6 kuu jooksul arvates pärandaja surmapäevast...“ Sellistel juhtudel konkreetne maksuseadus sisaldab ka vajalikke materiaali- ning formaalõiguslikke eeskirju kaavituskohustuse ligemaks ilmestamiseks, määrates näit. teatiste sisulise ulatuse ning formulaari, esitamistähtaja, -viisi ja -koha.

Teiseks võib samasisuline kohustus tekkida määruse alusel⁵⁶. MKS § 46 annab majandusministrile spetsiaaldelegatsiooni nõuda oma määrusega, mis üllatud RT-s vähemalt üks kuu enne andmete esitamise termini, kaavituskohustuslasilt „üldisi tähtajalisi teateid“. Personaalselt küljest võib selline pretensioon hõlmata kõiki isikuid ning ühtumeid, kel on mingeid andmeid teiste maksukohustuse kohta perioodiliste maksude man⁵⁷. Erandlikult krediitasutistelt võib sel viisil nõuda teateid vaid vastavate maksuseaduste alusel⁵⁸. Materiaalselt küljest võib kohustada esitama kõiki neid teadaolevaid asjaolusid, „mis on vajalikud teiste isikute või ettevõtete maksukohustuse, elu- või asukoha ja tuluallikate kindlakstegemiseks või nende asjaolude kohta käivate andmete kontrollimiseks“⁵⁹. Seega saab teadete sisuline ulatus hõlmata maksuolmastiku esiletuleku ekstensiooni, selle asetust ajas ning ruumis, ja

⁵⁶ Vt. näit. Määrus teadete esitamise kohta tulumaksu alal, § 1, 10 ja 13 (RT 1935, 101, 840).

⁵⁷ Vt. MKS § 45.

⁵⁸ Jõgi, *op. cit.*, lk. 64: „Krediitiasutustelt võib nõuda neid teateid ainult Majanduseministri erilisel loal. Üldkomisjon jättis selle võimaluse seadusse eeldusel, et teadete nõudmine krediitiasutustelt sünniks ainult tõsise vajaduse puhul ja et ei muutuks üldiseks.“ — Vrd. ka Hugo Fritz Arnold, *Die Finanzpflichten dritter Personen*, i. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1928, Heft 4, lk. 570 j.

⁵⁹ *Lex cit.*, § 46.

maksukohustuslaste elu- ning asukohti. Teatava kitsenduse näib moodustavat tsiteeritud legaalfraasi väljend: „isikute või ettevõtete [*sic!*] maksukohustuse...“. Mõeldes isikute all selle sõna laiemas mõttes kõiki füüsilisi ning juriidilisi isikuid ja ettevõtete all igasuguseid majanduskäitisi, jääks siiski välja terve rida ühtumeid, keda seadus ometi tunnustab maksukohustuslastena, näit. mitmesugused seltsid ning ühingud ja nende liidud tempelmaksu puhul. On ju õigusvõime maksundusõiguses oma olemuselt hoopis erinev vastavast mõistest eraõiguses⁶⁰. Samuti puudub loogiline põhjendus teadete materiaalse ekstensiooni piiramiseks vaid „isikute või ettevõtete“ maksukohustusega⁶¹. *Rebus sic stantibus* tuleb antud juhul loobuda grammatilisest interpretatsioonist ning jääda eeltoodud väite manu kaavituskohustuse sisulisest ulatusest käesoleval korral. Õeldu on MKS § 46 3. lõike järgi kehtiv ka krediidasutiste kui kaavituskohustuslaste kohta. Sama paragraafi 4. lõige aga sõnab: „Vastavais maksuseadustes määratakse, milliseid teateid üldiselt võib nõuda kõrvalistelt isikuilt tolli- ja aktsiisimaksude alal.“ See on antud juhul tõeliseks erandiks, kitsendades MKS § 45 ja 46 kehteulatust.

Teated tuleb anda kindlate formulaaride järgi, kui sellised on üllatud, igal juhul aga kirjalikult.

Kolmandaks — MKS § 45 võimaldab maksuinspektoril nõutada vastava korraldisega kõigilt isikuilt, asutisilt ning ühtumeilt andmeid neile teadaolevate asjaolude kohta, „mis tähtsad inspektori poolt nimetatud isikute või ettevõtete maksukohustuse ja maksustamisaluste kohta käivate andmete kontrollimiseks“. Vastav nõudekorraldis on, nagu kõik korraldised, primaarne eksekutiivakt⁶², s. o. ta reguleerib teatavat registreeritavat juhtu esmaselt. Tema andmise eelduseks on tõik, et huvialune asjaolu on korral-

⁶⁰ Vt. näit. Bühler, *op. cit.*, lk. 120 jj. ja 161 jj. — Becker, *op. cit.*, lk. 182: „Wer steuerrechtlich rechtsfähig ist, lässt sich nicht durch eine allgemein gültige Formel sagen, sondern die Antwort auf diese Frage muss aus den einzelnen Steuergesetzen entnommen werden.“

⁶¹ Sama seisukoht esineb, kuigi vaid kaudselt väljendatuna, ka MKS üldkomisjoni seletuskirjas ja Maksupeakomitee otsustes. Vt. Maksuseadused ja Määrused II, MKS, lk. 10 j.

⁶² Vt. Kliimann, *op. cit.*, lk. 200 jj.

disadressaadile teada. Viimane on kohustatud esitama vajalikud teated, langedes vastasel korral karistuse alla (vrd. MKS § 147). Kui aga maksuinspektor nõuab vastavaid andmeid isikult või ühtumilt, kes pole teadlik nois asjaoludes, siis on selline akt kehtetu ja ta adressaat võib lasta seda tühistada⁶³. Tsiteeritud legaalfraasist nähtub ka, et antud nõudekorraldis peab sisaldama isikute või ühtumite nimetused, kelle kohta andmeid soovitakse. On nõue esitatud üldkujulisena, mitte piiritletes vajalikkude teadete personaalset ning materiaalist hõlmavust, siis jääb ta kehtetuks⁶⁴. Kaavituskohustuslasiks käesoleval juhul võivad osutada kõik Eesti riigivõimule alluvad isikud ning ühtumid, kes evivad andmeid maksuolmastiku esiletuleku või muude maksukohustusega pidentuvate asjaolude kohta teiste man. Vaid krediidi-asutistelt võib nõuda nende klientidesse puutuvaid andmeid ainult majandusministri loal, kuivõrra eriseadused ei säti siin teisiti⁶⁵. Teated tuleb esitada kirjalikult ning kahe nädala vältel, arvates nõudekorraldise saamisest. Erandlikult võib inspektori loal anda teateid ka suuliselt maksuasutises. Sellise suulise avaldise kohta koostatakse

⁶³ Kehtetuks loeme administratiivakte, mis ei vasta seaduses nende kohta fikseeritud nõuetele. Üldpõhimõtteliselt on nad küll kehtivad, kuid seda ainult niikaua, kuni nende vastu pole vaieldud (*ib.*, lk. 256). Vaide mitteesitamisel ja vaidetermini möödumisega omandavad sellised aktid aga formaalse õigusjõu. Vastandmõisteks kehtetule aktile on tühine akt, mis ei evi ei materiaalist ega ka formaalset õigusjõudu. Õigusteoreetilisest lähtekohast on iga haldusakt tühine, kui ta ei vasta ka mõnele üksikule positiivõiguslikule nõudele (*Merk1, op. cit.*, lk. 195 j.). Ainult positiivne õigus ise võib siia erandeid tuua ja selle resultaadiks osutubki eespool-nimetatud kehtetute aktide kategooria. „Tegeliku elu tarviduste“ pärast (vt. näit. *Kaiv, op. cit.*, lk. 21) või „avalikkude huvide“ tõttu tühistele aktidele *eo ipso* õigusjõudu omistada oleks täielik nonsens (*Merk1, op. cit.*, lk. 207).

⁶⁴ Nii sõnab Maksupeakomitee oma otsuses 215-R—1936: „MKS § 45 põhjal maksuinspektor võib teateid nõuda kolmandailt isikuilt (asutisilt) ainult teatud konkreetse maksustamise puhul...“ (vt. Maksuseadused ja Määrused II, MKS, lk. 11). — Vrd. *Becker, op. cit.*, lk. 426. — *Arnold, op. cit.*, lk. 575: „Es wird genügen, wenn ein bestimmtes Steuerverfahren vorliegt und die an den Vorgängen Beteiligten namentlich bekannt sind, die fraglichen Vorgänge dagegen nur generell ihrer steuerlichen Bedeutung nach bezeichnet werden können. Umgekehrt aber reicht es nicht aus, wenn nur der Vorgang, nicht aber die Beteiligten der Steuerbehörde bekannt sind...“

⁶⁵ Vt. MKS § 45, 2. lg.

protokoll, mis oma sisult peab vastama AMS § 23 eeskirjadele. Valminud protokollile kirjutavad alla asjaosaline, või AMS § 17 nimetatud juhtudel mõni teine isik tema asemel, ja maksuinspektor või vastav ametnik. Enne allakirjutamist tuleb protokoll asjaosalisele ette lugeda. Oma vormiliselt väärtusastmelt on sellises menetluskorras koostatud protokoll täiesti võrdne kaavituskohustuslase poolt esitatava kirjaliku teatisega.

Üldiselt on nõutud teadete esitamine kaavituskohustuslasile sunduslik vastavate sanktsioonide ähvardusel. Siiski MKS § 47 järgi võivad majandusministri määrusega ning eriliste administratiivaktidega (MKS § 45 korras) nõutavate teadete andmisest keelduda:

a) selle maksukohustuslase abikaasa, kelle kohta nõutakse teateid; samuti kõik ta otsejoones (*linea directa*) sugulased ja eestkoste- ning hoolealused, — küljoones (*linea collateralis*) sugulased ja hõimlased ainult teise astmeni;

b) selle maksukohustuslase teenistujad, kelle kohta andmeid nõutakse⁶⁶;

c) arstid, advokaadid ning vaimulikud, kuivõrra nõutavad teated on neile usaldatud kutseülesannete täitmisel⁶⁷;

d) riigiteenistujad, kui vastavate andmete esitamine pole kokkukõlas saladuste hoidmise kohustusega;

e) muud isikud seaduste sellekohaste sättingute alusel.

Eeltoodud eeskirjadekompleksi punktid a—c, võimaldades maksukohustuslasega lähedalt seotud isikutel loobuda viimase kohta käivate andmete esitamisest, tahavad vältida mõningaid kahjulikke tagajärgi, mis nimetatud kaavitus-

⁶⁶ MKS § 47 p. 2 ütleb küll — „need, kes teenivad isiku [*sic!*] juures, kelle kohta nõutakse teateid“ — kuid see sõnastus on ilmesti liiga kitsas. Selle eeskirja põhisisihina võime määratella püüdu säästa maksukohustuslase teenistujaid võimaliku pahameele ning selle tagajärgede eest, mis võiksid esile tulla maksukohustuslase poolt vastava teenistuja kui oma alluva suhtes. Mõiste „isik“ aga, nagu eespool tähendatud, ei purgi mingil juhul „maksukohustuslase“ mõistet. Neil kaalutlusil tuleb toodud sätet tõlgendada tekstis esitatud kujul.

⁶⁷ Becker, *op. cit.*, lk. 431: „Anvertraut ist nicht nur, was der Kranke oder Kunde gesagt hat, sondern alles, was der Arzt oder Anwalt bei Ausübung seiner Berufstätigkeit erfahren hat, sofern der Klient ein erkennbares Interesse an der Geheimhaltung hat.“

kohustuslasile teatavail tingimusil võiksid osaks langeda⁶⁸. Punktid d ja e on õieti ülearused, sest niikuinii ei saa kedagi haldusakti kaudu kohustada seadust rikkuma.

Kõikide nimetatud kolmel viisil hangitud teadete õigsus ning täpsus on kontrollitav (MKS § 48, 3. lg.), kusjuures eksiteadete esitamine on MKS § 147 tähistatud ulatuses karistatav. Üldreeglina on need teated usaldatavad siis, kui nad ise ei sisalda kontradiktsioone, või seni, kuni maksukohustuslane või maksuinspektor pole tõestanud nende ekslikkust. On see aga toimunud, siis alustatakse trahvimenetlust MKS VI osa eeskirjade kohaselt.

Alati tuleb meeles pidada, et saadavate teadete väärtus sõltub ka kaavituskohustuslase isikust. On selleks ettevõtte, mille üle teostatakse pidevat kontrolli (näit. mõni raha- või kindlustusasutis), siis üldreeglina on sellelt saadavad teated kindlasti eelistatavamad nendelt ettevõtetelt hangitud teateile, mille kohta pole mingit kontrolli (näit. rändkaupmees). Ikka tuleb teimida, kes on teadete andja. Samuti peab arvestama, kas antud isik või ühtum on üldse võimeline vajalikus täpsuses teateid andma ja kas pole olemas teatavaid motiive tahtlikuks eksiteadete esitamiseks. Nii näiteks ei tohi maksuinspektor ilma pikemata õigeks tunnistada teatava äri kohta selle konkurendilt saadud teateid. Kuigi eksiteadete andmine on karistatav, siiski näit. kaubanduslikul alal on terve rida andmeid raskestikontrollitavad ja pealegi ei pruugi nad alati olla lausa valed, vaid esitatud teatavast subjektiivsest kallakust lähtudes.

III. TÕENDID JA MUUD TUVASTUSVAHENDID.

§ 8. Tõestamiskohustus.

Nii maksu- kui ka kaavituskohustuslasilt hangitud andmete menetlemisele võtmisega pidades vahetult küsimus nende usaldatavusest. Nagu nägime eelmises paragraafis, peame kaavituskohustuslasilt saadud teatise võtma teatava kriitikaga, arvestades, kas ei eksisteeri võimalusi või motiive eksiantmete esitamiseks. Sama kehtib õieti ka maksukohustuslase kohta. Tähistavad ju maksukohustuslase andmed tava-

liselt ikka teatavat miinimumi. Inimlikust seisukohast on ka täiesti mõistetav, et püütakse maksuvarjamise teel kahan-
dada maksusummat, hoolimata rangeist karistustest selle eest,
ja seda eriti veel seal, kus ränk maksukoormis raskelt rõhub
kodanikkude õlgu. Nii katsutakse ka inspektorile esitatavaid
andmeid kujundada enesele võimalikult soodsaina⁶⁹. See-
tõttu osutub tarvilikuks maksukohustuslasilt saadud teatiste
kontroll. Viimasega on lähedalt seotud tõestamise ning
tõendite küsimus. On vaja selgitada, kellel lasub tõestamis-
kohustus, millal võib maksuasutis nõuda tõestamist, mis
kõlbab tõendiks ja milline on üksikute tõendite väärtus-
aste.

Asudes tõendite- ja tõestamisprobleemi vaatlusele tuleb
esmajoones rõhutada maksundusõiguse erinevust selles
küsimuses nii tsiviil- kui ka kriminaalprotsessi vastavast
menetlusest, kuigi mõningais muis asjus paralleelistamine
nende alade vahel on teatud mõõdul teostatav⁷⁰. Seda põhjus-
tab esiteks asjaolu, et tuvastusmenetlus on ikkagi ameti-
menetlus (Amtsverfahren), mitte aga võistkondadevaheline
protsess. Siin ei saa rääkida nii rangest *onus probandi*st,
nagu see esineb tsiviilprotsessis, vaid siin tulevad rakendusele
hoopis erinevad põhimõtted. Teiseks „*non liquet*“ ei oma
maksunduses noid tagajärgi, mis tal on protsessis. Kuigi näit.
maksuolmastiku esiletuleku ulatust pole võimalik täpselt
määrata, ei jää siiski maksukohustus tuvastamata — seda ei
luba juba egaalsuse printsiip, ning viimasest tuletatav mak-
sustamise ühtluse põhimõte⁷¹. Kui maksuolmastiku
esiletulek ise on kindel, püütakse hindamise kaudu tabada
maksukohustuse materiaalsel ulatust.

Üldiseks ning rajavaks põhimõtteks maksundusõiguses
on — nagu seda ka meie Riigikohtu Administratiivosakonna
praksis tunnustab —, et maksuasutis peab ise hoolitsema

⁶⁹ Maksuvarjamise ulatuse kohta esitab huvitavaid andmeid Vaabel
oma uurimuses „Parteiõigused meie tulumaksu kindeldamisprotsessis“ (lk.
70 j.). — Vrd. ka Franz Meisel, Wahrheit und Fiskalismus bei der
Veranlagung der modernen Einkommensteuer, i. Finanz-Archiv, Einund-
dreissigster Jahrgang, lk. 144 jj. — Sellise käitumise lühinägelikkuse suhtes
vt. Einaudi, *op. cit.*, lk. 266 j.

⁷⁰ Vt. Hensel, *op. cit.*, lk. 148 jj. — Bühler, *op. cit.*, lk. 388 jj.
— Blumenstein, *op. cit.*, II, lk. 463 ja 517 jj.

⁷¹ Vt. Vaabel, Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme, lk. 48 j.

küllaldaste tõendite eest oma väidete kinnituseks⁷². 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 maksukohustuslane õigustatud ja teatud tingimusil isegi kohustatud esitama vajalikke tõendeid.

Nagu eespool nägime, tulevad lähteandmed maksusumma tuvastamiseks üldreeglina maksukohustuslasilt endilt. Maksuasutise ülesandeks on neid kontrollida ning hinnata. Ta ei langeta seega otsust ainult nende andmete alusel, vaid peab koguma ka endapoolseid⁷³. Kergesti võib siin esile kerkida vasturääkimusi, mis tingib vajaduse ühtede neist tõestamiseks. Tõusetubki küsimus, kas maksuasutis igal juhul on õigustatud nõudma esitatud lähteandmete tõestamist maksukohustuslaste poolt või on ta vahel ka ise kohustatud ses suunas samme astuma. MKS küll vastavasisuliselt sätteid ei sisalda, kuid üldiselt võiks siin püstitada kolm põhimõtet.

Esiteks — normaalset pole vaja tõestada, kui see oleks ka teostatav⁷⁴. Näit. kui käsitööline on oma tulu üles andnud temasugusele ametimehele tavalises suuruses,

⁷² Näit. sõnab Riigikohtu Administratiivosakond oma otsuses 8. maist 1934 (*i.* Riigikohtu 1934. a. otsused, „Riigi Teataja“ väljaanne, Tallinn 1936, lk. 24): „Andmed ja tõendused, millele põhineb maksukomitee otsus, peavad olema niisugused, mida on võimalik kontrollida ja hinnata ka järgmistes asja arutamise ja otsustamise astmetes.“ — Vrd. ka Maksuseaduse ja Määrused II, MKS, lk. 12 esitatud Maksupeakomitee otsuse 325 — R — 1935 väljavõte. — Böhler, *op. ja loc. cit.* — Becker, *op. cit.*, lk. 474.

⁷³ See tuleb MKS § 60-st, mille järgi „maksu määramise otsustab inspektor kõigi kogutud andmete põhjal“ — kokkukõlas teiste MKS-i paragraafidega, eriti § 54, 56 ja 45—48-ga. — Vrd. ka AdmOsT 1937, 254.

⁷⁴ Vt. Hensel, *op. cit.*, lk. 151. — Böhler, *op. cit.*, lk. 389 j. — Becker, *op. cit.*, lk. 412 j.

Sama põhimõtte väljendub ka terves reas Riigikohtu Administratiivosakonna otsustes. Nt. AdmOsT 1929, 26: „Maksukohuslasel ei ole tarvidust esitada erilisi tõendusi selle kohta, et lapsed ja naine tema ülalpidamisel on, sest BES § 9, 199 ja 200 järele lasub naise ja laste ülalpidamise kohustis eeskätt just mehe peal. Tulumaksu komitee oleks võinud maksukohuslase poolt ülesantud perekonnaliikmed ... arvestamata jätta ainult juhul, kui komiteel oleks kindlad andmed olnud, et need perekonnaliikmed maksukohuslase ülalpidamisel ei olnud.“ (J. Valge, Riigikohtu administratiiv-osakonnas 1929. a. lahendatud küsimusi, [Tallinn] 1930, lk. 84.)

siis ei saa maksuasutis mingil juhul nõuda, et antud käsitööline põhistaks just nii suure tulu saamist. Kahtluse korral võib küll maksuasutis ise tõestada vastupidist. Teine olukord on aga juhul, kui maksukohustuslane andis oma tulu üles tavalisest tasemest madalamana. Loomulikult on nüüd maksuasutis õigustatud nõudma selle põhjendamist, asudes vastasel korral maksusumma tuvastamisele muude andmete või hindamise alusel ⁷⁵.

Teiseks — tõestusnõue püsigu loogilise võimalikkuse piires. Ei saa näit. arsti kohustada esitama kindlaid tõendeid kogu ülesantud tulu kohta. Puudub ju arstidel tavaliselt pidev arvepidamine ja patsientide raamatu järgi määratav patsientide arv loob vaid väheütleva pidepunkti tulu suuruse määramiseks, sest tasusummad üksikjuhtudel on äärmiselt kõikumavad.

Kolmandaks — ei saa nõuda negatiivse asjaolu tõestamist. Näit. kui mõni inimene eitab oma maksukohustust, siis maksuinspektor ei või palja kahtluse pärast nõuda, et antud inimene tõestaks oma väidet, ja tõestuse mitterahuldaval sooritamisel *principium exclusi tertii* alusel asuda kontradiktoorsele vaatekohale, s. o. tunnistada antud inimest maksukohustuslaseks. Kui maksukohustuslane midagi eitab, siis peab inspektor ise tõestama kas või osaliseltki vastupidist, mitte aga nõudma tõestust maksukohustuslaselt.

Kahe esimese printsiibi iseloomustavaks jooneks on seik, et maksuasutis otsustab esineva kaasuse normaalsuse ning tõestamise loogilise võimalikkuse üle peaaegu täiesti suvaliselt. See ühelt poolt pakub küll eeldusi ametiasutise paindlikule teotsemisele, kuid teiselt poolt osutub kahe teraga mõõgaks, sest ta võimaldab teatud kuritarvitusi maksukohustuslase arvel ning kodanikkude maksumoraali halvava põhimõtte — *in dubio pro fisco* — praktilist teostamist. Ometi tuleb seni, kuni pole esitatud kindlapiirdelisemaid põhialuseid nimetatud küsimuste lahendamiseks, leppida antud maksimidega.

AMS § 49 sätib küll, et asjaosaline on kohustatud oma

⁷⁵ Vrd. näit. AdmOsT 1923, 261: „Kui maapidaja uskumata väikse tulu üles oli annud ja seda millegagi ei tõestanud, siis talitasid maksuasutused õieti, kui nad tulu keskmiste normide järele välja arvasid.“ (J. Valge, Riigikohtu administratiiv-osakonnas 1920.—1927. a. lahendatud küsimused, Tartu 1929, lk. 227.)

avaldisele lisandama kõik andmed ja tõendid, mis tal asja kohta olemas. Peale selle jääb ametiasutisele õigus nõuda veel täiendavaid andmeid ning tõendeid. Et käesolev eeskiri peaks MKS-i lünkade kattena rakendusele tulema, siis näib siin esinevat teatav vastuolu eesitatud kolme põhimõttega. See illusioon aga kaob, kui võtame lisaks AMS § 51, mis nõuab menelluse otsustarbekust ning lihtsust. Mida oleks aga tehtud nende nõuete täitmiseks, kui ei rakendataks eeltoodud üldmõistetavaid põhimõtteid? Sisuliselt on nad ju ainult tuletised nimetatud paragraafi eeskirjadest.

Tõendite valikul ja hindamisel on maksuasutis üldiselt vaba. Tõendina võib kasutada iga asjaolu, mis aitab kaasa olustiku selgitamisele ning mis pole vastuolus seadustega (AMS § 53)⁷⁶. Maksuasjus *in specie* tulevad sellistena arvesse mitmesugused ürikud (näit. raamatupidamistoimikud, ärikorrespondents, dokumendid), kaavituskohustuslasilt saadud teatised, tunnistajate ning oskurite seletused, paikliku vaatluse protokollid jne. „Kas teatud asjaolu on tõendatud,“ sätib AMS § 54, „selle otsustab ametiasutis oma veendumuse järgi, millele ta on jõudnud pärast põhjalikku tutvumist kõigi selgitatud asjaoludega. Ametiasutis võib jätta tõenduse arvestamata, kui tal on põhjendatud kahtlus tõenduse ehtsuse, usaldusväärtsuse või täpsuse kohta.“ Nagu nähtub viimastest legaalfraasist, evib ametiasutis enam-vähem suvalist otsustamisõigust tõendite väärtuse üle. Kuivõrra aga üks või teine asjaolu tõendina arvesse tuleb, ongi meie käsitlese aineks järgnevais paragraafes.

Maksuinspektor tõendite valikul ei tohi teotseda — nagu muudegi andmete kogumisel (MKS § 54, 2. lg.) — ühekülgsest fiskuse huvides, vaid peab ka maksukohustuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid püüdma verifitseerida. „Kui inspektor leiab, et mõne temale teadaoleva olulise asjaolu kohta, mis on tähtis [maksukohustuslase]... huvides, pole esitatud tõendusi, siis ta teatab sellest... [maksukohustuslasele], määrates temale tähtaja tõenduste esitamiseks, kui tähtaja määramine ei tekita viivitust asjas“ (MKS § 56).

⁷⁶ Konrad, *op. cit.*, lk. 273: „Beweismittel ist alles, was geeignet ist, die Wahrheit eines von der Partei geltend gemachten, für den Ausfall der Entscheidung erheblichen Vorbringens darzutun...“ — Vrd. ka I. M. Tjutrumov, Graždanski protsess, Jurjev 1925, lk. 272 j., kus eristatakse tõendeid laiemas ja kitsamas mõttes.

Nagu eespool juba öeldud, on maksukohustuslase poolt esitatavad lähteandmed esmajoones talle enesele siduvad⁷⁷. Kui ta neis pole kõiki enese kasuks kõnelevaid asjaolusid esitanud, siis üldreeglina ei saa ta hiljemini nõuda nende arvestamist. Kuid nagu nähtub MKS § 56-st, on inspektor teatud tingimustel ise kohustatud neid arvestama, olles õigustatud nõudma maksukohustuslase kaasabi viimaste tõestamisel.

Tõendite probleemi väärtus- ning sisuküsimuste kõrval evib olulist tähtsust ka üks puhtväline moment — nimelt tõendi esitamise viis. Üldreeglina on ju selge, et oma tõestamiskohustuse või -õigustuse teostamiseks peab vastav isik ka tegelikult maksuinspektorile esitama vajaliku tõendi. Teatud juhtudel ei osutu see aga võimalikuks või otstarbekaks, näit. kui tõendina figureerib mingi kinnisvara või kui maksukohustuslane toetub andmetele, mille kasutamine menetluses nõuab spetsiaalset analüüsi ekspertide poolt. Kõikidel sellelaolistel puhkudel piirdub tõestamisfunktsioon esialgselt ainult vastava tõendi ning ta asukoha teatamisega maksuinspektorile, kes siis on kohustatud astuma tarvilikke samme selle rakendamiseks, näit. korraldama paiklikku vaatlust, kutsuma välja oskureid jne. Üks erijuht öeldust leiab *expressis verbis* käsitelu MKS § 55: „Kui... [maksukohustuslane] toetub asjaoludele, mida on võimalik teha kindlaks kohtu- või valitsuseasutustes olevate ametlikkude dokumentidega, siis nõuab inspektor sealt nimetatud akti või vastavad väljavõtted või vaatleb neid kohapeal, või annab... [maksukohustuslasele] sellekohase tunnistuse teatise saamiseks.“ Millist toimimisviisi nimetatud kolmest maksuinspektor konkreetsel juhul rakendab, selle üle otsustab ta suvaliselt, lähtudes otstarbekuse printsiibist.

AMS § 50 järgi on nii tõelisel, näilisel kui ka arvataval maksukohustuslasel õigus oma huve kaitseda maksustamismenetluse vältel. Maksukohustuslase aktiivsus ses suhtes seisneb peamiselt õiguses esitada ise tõendeid oma väidetele, kui neid maksuinspektor pole nõudnud ning kui on karta kõrvalekaldumist maksukohustuslase poolt antud teatisest. MKS § 57 eeskirjade kohaselt võivad sellised tõendid seista kas ürikuis või oskurite seletusis. Üksnes tollimaksu määramisse puutuvais küsimusis ei saa nõuda oskurite ära-

⁷⁷ Vt. *supra*, § 5.

kuulamist. Tõendite materiaalne ulatus võib hõlmata kõiki seiku, mis on vajalikud esiletulnud maksukohustuse ilmestamiseks ning maksusumma tuvastamiseks. Järelikult võivad siin arvesse tulla ühelt poolt maksuolmastiku esiletuleku ekstensioon ja sellega pidestuvad ajalised ning ruumilised momendid, ja teiselt poolt maksustamisaluse arvutamiseks vajalikud andmed.

Tõendite esitamise õiguse rakenduse hoidmiseks mõistlikes piires annab MKS mõningad kitsendavad sätted.

Esiteks — üldreeglina tasud oskuritele (MKS § 52, 3. lg.) makstakse riigi poolt. Kui aga maksukohustuslane on palunud teatud väite tõestamiseks välja kutsuda oskureid ja ekspertiisi resultaati nimetatud väite suhtes osutub kas või osaliseltki negatiivseks, siis maksuinspektori vastava korraldise alusel nõutakse oskureile makstud tasud ning sõidurahad sisse maksukohustuslaselt administratiivsissenõude korras⁷⁸. Selle eeskirja põhifunktsiooniks on loomulikult oskureite asjatu väljakutsumise takistamine ning selle kaudu menetluskulude vähendamine.

Teiseks kitsenduseks osutub MKS § 58, mis sätib: „Kui [maksukohustuslase]... 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 tõenduse.“ Sellega on püütud vältida esmajoones MKS § 57 1. lõike eeskirja kuritarvitamist asjatute viivituste ning takistuste tegemise näol menetluses sellega, et maksuasutisele alatasa esitatakse uusi tõendeid ning ürikuid. Nagu viimatitsiteeritud keelelt vigane legaalfraas siiski selgelt näitab, võib inspektor maksukohustuslase poolt esitatavaid tõendeid ning oskureite väljakutsumiseks antavaid nõudeid tähele panemata jätta kolmel juhul. Nimelt esiteks — kui esitatud tõend ei vasta õigusnormides toodud kvalifikatsioonile, teiseks — kui tõend käsitleb maksusumma tuvastamise suhtes ebaolulist seika, ja kolmandaks — kui tõendi sisu ei lisa midagi uut senisele, vaid antud küsimus on juba niikuinii selge. Esitatud tõendi või oskureite väljakutsumispretensiooni kõrvaldamise üle otsustab maksuinspektor § 58 fikseeritud alustest lähtudes täiesti suvaliselt. Loomulikult võib

⁷⁸ Vt. MKS § 57, 2. lg.

maksukohustuslane, kui inspektori poolt tõendite mitteamarvetaamine on tinginud muundusi maksusummas, vaielda järgneva maksustamiskorraldise vastu.

K o l m a n d a kitsendusena esineb MKS § 55. 2. lg., mis piirab sama paragraafi esimese lõike kehtematust, sättides: „Kui dokumendi väljanõudmine tekitaks asjatoimetuses viivituse, mida maksustamise huvides ei või lubada, siis võib inspektor asja otsustada dokumenti välja nõudmata.“ Teatavaid raskusi tekitab siin esimesel pilgul väljend „maksustamise huvides“, mis oma loomult sarnaneb tuntud fraasidega, nagu „riiklikel kaalutusil“, „üldsuse seisukohalt“, „avalikes huvides“ ja muud selletaolised⁷⁹. Ometi ei tohi meid interesseerivas väljendis näha samasugust varjendit ametiasutise laialdasele suvaõigusele. Arvestades eriti tuvastusmenetluses rakenduvaid materiaalse töö avastamise ning otstarbekuse printsiipe, võib maksuinspektor keelduda dokumente välja nõudmast vaid juhul, kui maksukohustuslane püüab MKS § 55 antud soodustust kuritarvitada⁸⁰.

§ 9. Mitmesuguseid ürikuid.

Ürikuiks nimetame selliseid tahtlikke kirjamärkide varal toimetatud mõtteväljendisi, mille sisu saab lugemise teel reprodutseerida⁸¹. Nii kuuluvad siia: dokumendid, äri- raamatud, aruanded, kirjad, protokollid, piirikivid, talumärgid kariloomadel, jne. Kogu see lai ürikute kategooria on vastuseatav mittetahtlikult tekitatud märkide (*monumenta*) kategooriale — mõlemad aga arvame asitõendite hulka⁸².

Dokumendina määratleme mingit fakti või faktide rida tõendavat ürikut. Oma väliskujult on ta tekstuaalne mõtteväljendis, mis märgitud paberile või mõnele muule

⁷⁹ Vt. „üldise huvi“ suhtes Juhan Vaabel, Põhiseaduse 34. paragrahvi ja IX. peatüki maksuõiguslikud mõisted uuema maksuõigusteaduse seisukohalt, i. Õigus 1927, 7 ja 8, lk. 239.

⁸⁰ Vt. ka Maksuseadused ja Määrused II, MKS, lk. 12.

⁸¹ Friedrichs, *op. cit.*, II, lk. 899: „Eine Urkunde ist jede absichtliche Aufzeichnung eines in Worte gefassten Gedankens (auch eines Gefühls oder einer Willensregung), deren Wiedergabe durch Vorlesen erfolgen kann.“ — Vrd. Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, Sechster Band, herausgegeben von Fritz Stier-Somlo und Alexander Elster, Berlin-Leipzig 1929, lk. 321 ja 323. — Tjutrjumov, *op. cit.*, lk. 351.

⁸² Friedrichs, *op. cit.*, II, lk. 899 j.

notatsioonikõlvulisele esemele⁸³. Siisult kujutab ta aga teatavat kindla sihiga ürikut. Dokumendiga on tegemist ainult siis, kui võib eeldada, et ta on väljastatud vastavate seikade tõestamise (mitte teatamise) otstarbel. Omistatakse aga tõestussiht mõnele ürikule alles hiljemini, siis seisab meie ees tavaline ürik-asitõend — kuivõrra õigusnormides *expressis verbis* pole sätitud teisiti.

Dokumentaalseid tõendeid liigitame normatiivseiks ning normivabadeks vastavalt sellele, kas neis on määratud kellegi kasuks õigustusi (resp. kohustusi) või mitte⁸⁴. Toodud jaotus kui sisuline ei saa aga evida otsest tähtsust dokumentide tõestusjõu kohta. Dokumentide materiaalne külg on esmajoones määrav nende kasutatavuse piiritlemisel. Tõestusjõu seisukohalt on palju olulisem dokumentide diferentseerimine — lähtudes nende väljastaja personaalsetest kvalifikatsioonist — avalikeks ning eradokumentideks⁸⁵. Esimeste kohta annab legaaldefiniitsiooni AMS § 56, sõnades, et „vastava ametiasutise poolt tema võimkonna piirides väljaantud või koostatud dokument loetakse avalikuks dokumendiks ja ta on tõenduseks selle kohta, mida selles dokumendis ametlikult korraldatakse, teatatakse või tõendatakse“. Järelikult avaliku dokumendi olemuse elementideks on — esiteks ta andmine ametiasutise poolt, teiseks — ametiasutise teotsemine pädevuse piires ning kolmas menetluskorras, ja kolmandaks — funktsioon lõestada teatavat asjaolu. Peale selle loetakse avalikeks mõned liigid dokumente, mis ei vasta küll eelnevale määratelule,

⁸³ Vt. Kliimann, Haldusprotsess, lk. 269.

⁸⁴ Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, Sechster Band, lk. 323: „Nach dem Inhalt zerlegen sich die Urkunden in: a) disponierende..., wenn sie eine rechtlich erhebliche Willenserklärung enthalten, und b) referierende..., wenn sie einen Hergang erzählen...“ — Vt. Kliimann, *op. ja loc. cit.* — Vrd. ka Tjutrumov, *op. cit.*, lk. 352.

⁸⁵ Vt. Friedrichs, *op. cit.*, II, lk. 909 jj. — Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, Sechster Band, lk. 321: „A. Arten der Urkunden. I. Nach der Person des Aufstellers: 1. Öffentliche Urkunden, d. h. solche, welche von einer öffentlichen Behörde innerhalb der Grenzen ihrer Amtsbefugnisse oder von einer mit öffentlichem Glauben versehenen Person innerhalb des ihr zugewiesenen Geschäftskreises in der vorgeschriebenen Form aufgenommen sind... 2. Privaturkunden, d. h. alle Urkunden, die nicht zu den öffentlichen gehören.“ — Konrad, *op. ja loc. cit.* — Tjutrumov, *op. cit.*, lk. 353.

kuid mida seadus vahetult kvalifitseerib sellisena (AMS § 58). Kuivõrra rahvusvahelised konventsioonid ei säti teisiti, evivad ka välisriikide vastavate ametiasutiste poolt väljastatud ürikud avaliku dokumendi väärtust tingimusel, et nende ehtsus on tõestatud Eesti vastavate ametiasutiste poolt ja et neil on nende väljaandmiskohal (*sic!*) ka avaliku dokumendi tõestusjõud (AMS § 57). Viimane nõue — olles juhitud põhimõttest *locus regit actum* — muundab aga toodud eeskirja rakendusväärtuse enam kui küsitavaks. On ju see nõue õiglaselt rakendatav üksnes siis, kui avaliku dokumendi mõiste maht oleks kõikides riikides täiesti võrdne. Seda ei saa aga eeldada. Järelikult — näit. mingi dokument, mille A riigi positiivne õigus tunnistab avalikuks, võib tulla sellisena administratiivmenetluses rakendusele, kuna samasisuline dokument riigist B ei saa tulla arvesse, sest sealne positiivne õigus kas ei tunne üldse avaliku dokumendi mõistet või ei määratle antud dokumenti sellisena.

Eradokumentidena kvalifitseerime kõiki eraisikute või -ühendumite poolt väljastatud dokumente, mis vastavad nende kohta õigusnormides esitatud tingimustele. Sellistena kuuluvad siia mitmesugused lepingud, arved, võlakirjad, kviitungid, liikmekaardid jne. Eradokumentideks ei tohi lugeda neid dokumente, mis küll sisaldavad eratehinguid, kuid on toimetatud ametnikkude kaastegevusel, näiteks notari juures, politseis või vallavalitsuses. Viimased kuuluvad kindlasti avalikkude dokumentide kategooriasse.

Asudes dokumentide eelistatavusastmiku määramisele, peame esimesele kohale seadma need avalikud dokumendid, mis ei sisalda eraõiguslikke tehinguid. Need evivad administratiivmenetluses peaaegu vääramatut tõestusjõudu⁸⁶. Üldse tõstab avalikkude dokumentide väärtust veel seik, et valedokumentide väljastamine ning dokumentide võltsimine on KrS 21. ptk. (§ 407—419) põhjal karistatav. Kui ametiasutisel siiski tekib põhjendatud kahtlus mõne sellise dokumendi sisu või ehtsuse suhtes, siis on ta õigustatud menetlust vajalikus osas edasi lükkama ning asuma esitatud dokumendi ehtsuse selgitusele või sisu kontrollimisele

⁸⁶ Vt. TKS § 101¹, 105 jj., 438 jj., 456 jj. — Vrd. ka Tjutrjumov, *op. cit.*, lk. 361 jj.

erilises võltsemenetluses. Teisel eelistusastmel asuvad avalikud dokumendid, millede sooritamisel ametiasutis on olnud ainult kaastegev (näit. eraõiguslikud protokollaartehingud). Edasi tulevad formulaartehingulised eradokumendid (näit. seadussätete kohaselt koostatud töölepingud) ja viimasele kohale platseeruvad muud eradokumendid. Seega, mida väiksem on dokumendis sisalduv avalikõiguslik moment, seda madalamal eelistusastmel ta asub. Nood eelistusastmed omavad tähtsust vaid kontradiktoorsete dokumentide omavahelises konkurentsisis. Muidu aga maksuinspektor peab arvestama iga dokumenti õigena, kuni ta pole tõestanud ta osalistki väärust.

Ametlikud kirjad laiemas mõttes on igasugused ürikud, mis ametiasutise poolt adresseeritakse mingile isikule või asutisele. Kui dokument osutus vaid teatavate asjaolude tõestajaks, tähistamata konkreetset adressaati, siis ametlik kiri on alati lähetatud kindlale isikule või asutisele. Ometi on eesitatud puhtvälistele momentidele rajatud pii-ritelu liiga laialdane, sest ametlik kiri sellisena võib osutada ka mingi dokumendi saatmiseks teatavale isikule. Seetõttu võtame kasutusele ametliku kirja mõiste selle sõna kitsamas mõttes, mis tähistab ametiasutise poolt kellelegi lähetatud üksikürikut ja mille põhifunktsiooniks on mingi asjaolu teatamine esmajoones samale isikule.

Maksustamismenetluses võivad ametlikud kirjad leida mitmesugust rakendust. Peamiselt esinevad nad aga täiendning kontrollandmetena. Sellistena on nende tõestusjõud nõrgem avalikkude dokumentide omast, sest ametlik kiri, nagu öeldud, evib põhifunktsiooniks teatavate asjaolude teadustamist, kuna dokumentide funktsiooniks on vastavate seikade tõestus. Järelikult tuleb eeldada, et dokumentide väljastusel vastavaid andmeid on ka hoolsalt kontrollitud, kuna ametlikud kirjad võivad kergemini sisaldada nii sisulisi eksimusi kui ka kirjutusvigu. Üldiselt peab maksuinspektor ametliku kirja sisu siiski õigeaks lugema ja arvestama. Ametlikku kirja võib aga menetlusest kõrvaldada, kui ilmneb vasturääkivusi ning arusaamatusi kirjas eneses, kui puudub kokkukõla mõningate teiste ametlikkude kirjadega või faktidega, kui kiri on vastuolus mõne avaliku dokumendiga või kui kirjas selgitatav asjaolu on niikuinii selge (vrd.

MKS § 58). Olulise väärtusega ametliku kirja mitteamustus moodustab aga olulise eksimuse menetluses ning muudab järgneva maksustamiskorraldise vastavas osas vaieldavaks.

Lõpuks tekib veel probleem, kas ja kuivõrra on maksuasutised seotud teiste ametiasutiste poolt kogutud andmetega ning sooritatud otsustustega samasisulistest küsimustes. Võib öelda, et üldreeglina maksuasutised on kohustatud arvestama vaid kõiki puhtfaktilisi andmeid, mis ilmestavad käsiteldavat kaasust⁸⁷. Ei saa aga nõuda, et nad kinni peaksid mõningate teiste avalikõiguslike asutiste poolt sooritatud hindamisist ning tehtud otsustustest, kuigi need oma põhisihilt ja ulatuselt ka kokku langeksid maksustamismenetluses teostatavatega. Nii sõnab Riigikohtu Administratiivosakond ühes oma otsuses (AdmOsT 1932, 99): „Linnaomavalitsuse poolt toimetatud äriruumide väärtuse hinnang ei pruugi olla kohuslik tulumaksuasutistele, ja viimased võivad äriruumide kasutusväärtust hinnata iseseisvalt, arvesse võttes kohalikke olusid ja võrdlusandmeid⁸⁸.“ See on ka igati õigustatud. Nagu maksuasutis võib teatavalt tingimusil oma korraldist võtta teistmisele (vt. MKS IV osa), nii pole ta ka kuidagi absoluutselt seotud teiste asutiste otsustustega. Viimastes võib väga hästi olla vigu, maksuasutis on aga kohustatud võimalikult täpselt tabama eksisteerivat maksukohustust. Järelikult peab ta püüdma vastavaid otsustusi kontrollida sisulisest küljest ning tooma vajalikke parandusi. Arvestab ta aga menetluses mõne asutise otsustust, peab ta tavalises korras kaitsema seda lahendust. Asjaolu, et samas küsimuses on olemas teise ametiasutise poolt tehtud õigusjõuline otsustus, ei kõrvalda veel vaide esitamise võimalust sama küsimuse kohta, ja maksuasutised on kohustatud vastavaid vaideid võtma sisulisele arutlusele⁸⁹. Nii püsib

⁸⁷ AdmOsT 1937, 480: „Ekslik on arvamus, et lisaärimaksu kindlaksmääramiseks kogutud andmeid ei saa maksuinspektor kasutada põhiärimaksu asjus, sest andmeid lisaärimaksu asjus kogub samuti maksuinspektor ja neil andmeil võib ta otsustada ka põhiärimaksu asju ja seejuures võib arvesse võtta ka ärimaksu komisjoni hinnet läbimüügi kohta...“ (Õigus 1937, 10, lk. 478).

⁸⁸ Vt. J. Valge, Riigikohtu administratiiv-osakonnas 1932. a. lahendatud küsimusi, [Tallinn] 1934, lk. 145. — Vrd. Becker, *op. cit.*, lk. 478.

⁸⁹ AdmOsT 1924, 386: „Tulumaksu asutused on kohustatud maksukohuslaste vastuvaidlusi Tulumaksu Sead. alusel sisuliselt arutusele võtma ning nende üle ise otsustama ja ei või esitatud tõenduste hindamisest

oma otsustuse põhendamise kohustus maksuasutise poolt ka käesoleval juhul. Lõpuks on Riigikohtu Administratiivosakond siin konstateerinud veel järgnevat seost. Kui näit. maksukohustuslase „... tulusumma, mille pealt tuleb temale tulumaksu määrata, on kujunenud (MKS § 61) ärimaksu asjus kindlaksmääratud puhastulu summast sõltuvalt, siis loomulikult viimase summa vähenemise või suurenemise korral tuleks... [maksukohustuslase] tulumaksu vastavalt kas suurendada või vähendada ümberarvutamise teel. Säärast ümberarvutamist võib Maksupeakomitee teha... [Maksudealituse] direktori ettepanekul⁹⁰...“

§ 10. Raamatupidamistoimikud.

Tuvastuse vältel esinevad sageli tähtsate menetlusvahenditena nii maksu- kui ka kaavituskohustuslaste äri raamatud ning raamatupidamine üldse⁹¹.

Teatud tingimuste eksisteerimisel võib raamatupidamine täita siin kaht funktsiooni. Esiteks võib ta osutada lähtendandmete kogumiks, kusjuures ta eeldatavasti peab kajastama kogu maksuolmastiku esiletulekut antud juhul. Teiseks võib ta teenida kontroll- ning täiendandmete allikana. Antud eristus on aga puhtfunktsionaalne. Raamatupidamise sisulise tõestusjõu tingimused on mõlemal juhul võrdsed.

MKS kõneleb küll mitmel puhul äri- ja arveraamatutest, jätab aga esitamata nende määratelu. Ka ei leia me teistest seadustest vajalikke definitsioone — nii tuleb need alles luua. Raamatupidamistoimikud⁹² käesoleva töö mõttes tähistavad igasuguseid arvepidamise teel kujunduvaid ürikuid, mille põhisihiiks on ilmestada antud majandi või majan-

ära ütelda põhjendusel, et need tõendused on juba Ärimaksu-komisjoni poolt puhtakasu-maksu määramisel läbi kaalutud ja hinnatud“ (Valge, 1920—1927, lk. 231 j.).

⁹⁰ AdmOsT 1937, 101 (Õigus 1937, 5, lk. 232).

⁹¹ Becker, *op. cit.*, lk. 391: „Schon bei Entwerfung der AO. wurde der Buch- und Betriebsprüfung grösste Bedeutung beigelegt. Sie zweckmässig auszugestalten, galt als Voraussetzung für die Durchführung der Steuergesetze.“ — Vrd. ka A. Piip, Kaubandusõigus, Tartu 1933, lk. 61 j. — Jõgi, *op. cit.*, lk. 81 j. — Einaudi, *op. cit.*, lk. 260 j.

⁹² Termin „raamatupidamistoimikud“ pole küll kõige õnnelikum, kuid siiski täpsem kui tarvitav „raamatupidamise raamatud“.

ditegrupi tegevust teatava perioodi vältel või vähemalt mõnda osa sellest⁹³. Vastavalt sellele mõistame äri raamatutena antud äri raamatupidamistoimikuid. Ometi MKS-s esinevat väljendit „äri- ja arveraamatud“ tuleb lugeda mahult võrdseks raamatupidamistoimikute mõistega üldse.

Maksustamismenetluses raamatupidamistoimikute kasutamise esimeseks eelduseks on loomulikult nende pidamine, teiseks nende vastavus ja kolmandaks — usaldatavus. Kaubanduslikul alal teotsejate suhtes käsitlevad raamatupidamise probleemi *ex-Vene* KS [Ustav Torgovõi] § 669—691. Kuigi viimaste kehtivus meil praegu on puht-teoreetilisest seisukohast teatud mõõdul problemaatiline, siiski tuleb *in praxi* vähemalt osa neist kohaldamisele usuaalse retseptiooni läbi⁹⁴. KS järgi on raamatupidamine kaubandusega tegelevatele isikutele, aktsiaseltsidele ning ühingutele üdreegliina obligatoorne (§ 669, 684 ja 685). Vastavalt äriettevõtte liigile modifitseerub sunduslikkude raamatupidamistoimikute arv. Viimases küsimuses on KS õieti aga *ius nudum* — tegelikkuses kohaldatakse siin HGB sätteid⁹⁵. *Lex specialis*'ena sätib raamatupidamiskohustust näit. AjLMS § 18. Väljaspool kaubanduskäitisi loob raamatupidamiskohustuse näit. Määrus kinnisvarade puhastulu arvutamise kohta tulumaksu alal — kuigi fakultatiivselt.

Nagu eespool juba öeldud, ei piisa veel paljast raamatupidamistoimikute olemust, vaid nende rakenduseks maksustamisel on vajalik ka nende sisuline vastavus soovivatele andmetele, s. t. raamatupidamistoimikud peavad kajastama maksuolmastikuga pidestuvaid küsimusi. Kuivõrra nime-

⁹³ Adler-Pennedorf, Buchführung, i. Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Dritter Band, Jena 1926, lk. 56: „Buchführung oder Buchhaltung im weiteren Sinne nennt man jede einigermaßen geordnete Rechnungsführung über die Veränderungen des Besitzstandes einer Einzelwirtschaft oder einzelner Teile desselben.“ — Vrd. ka Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, Dritter Band, herausgegeben von Fritz Stier-Somló und Alexander Elster, Berlin-Leipzig 1928, lk. 109 j. — Karl Wieland, Handelsrecht, München-Leipzig 1921, lk. 296 j. ja seal osundatud literatuur.

⁹⁴ Vt. Valter Nõges, Kaubanduseõiguse allikaist Eestis, Õigus 1930, 4 ja 5, lk. 214. — Piip, *op. cit.*, lk. 25 jj.

⁹⁵ *Ib.*, lk. 61: „Tegelikult meil on äri raamatute kohta usuaalselt retsipeeritud HGB ettekirjutised (vt. Kaub.-tööstuskoja Teataja).“ — Vt. ka Nõges, *op. cit.*, lk. 211.

tatud tingimus on täidetud, selle üle otsustab maksuinspektor⁹⁶.

Ja kolmanda ksjoh tub raamatupidamistoimikute kasutamise ulatus maksustamismenetluses nende usaldatavusest. Viimase küsimuse üle otsustab maksuinspektor konkreetsel maksujuhul näiliselt täiesti suvaliselt. Vormiliselt võib ta alati keelduda raamatupidamist arvestamast. Teeb ta seda aga põhjendamatult — *i. e.* kui raamatupidamistoimikud vastavad teatavatele üldistele välistele nõuetele ning inspektoril puuduvad ka kindlad andmed, mis vääraksid nende sisulist väärtust —, siis on ta menetluses sooritanud olulise eksimuse ja järgnev maksustamiskorraldis muutub *eo ipso* vaieldavaks⁹⁷. Nüüd tulekski meil fikseerida need üldised põhinõuded, millele raamatupidamine peab igal juhul vastama, et evida täielikku tõestusjõudu⁹⁸. Seejuures eristame vormi- ja sisunõudeid.

Vormi suhtes on esmajoones nõutav, et vastavad raamatupidamistoimikud oleksid numereeritud lehtedega ning võimalikult köidetud, nii et ei saaks üksiklehti hõlpsasti asendada teistega⁹⁹. Teiseks tuleb sissekandeid

⁹⁶ Vrd. AdmOsT 1935, 456.

⁹⁷ AdmOsT 1923, 348: „Kui ärraamatud maksuasutuste eneste poolt korraldatud ekspertiisi läbi õieti peetuteks on tunnistatud ja kui asjas igasugused teised andmed puuduvad, millega ärraamatute tõelikkus oleks ümber lükatud, siis tuleb need raamatud tulude kindlakstegemisel seadlikuks aluseks tunnustada. Nende ärraamatute kõrvaldamine sel põhjusel, et neis näidatud puhaskasu uskumata väike on, ei ole seadusepärane...“ (Valge, 1920—27, lk. 291).

⁹⁸ KS sisaldab küll vastavaid eeskirju nõuete kohta, millele äri raamatupidamine peab vastama. Neid pole aga võimalik täies ulatuses siin kohaldada. Esiteks käivad nad ainult äri raamatupidamistoimikute kohta, teiseks pole nende täitmine maksustamise suhtes tingimata nõutav. Nii ka AdmOsT 1934, 395: „Kui esitatud ärraamatute järgi on võimalik kindlaks teha tõeliselt saadud kasu, siis ei ole põhjust neid kõrvale heita ainult seepärast, et need täiel määral ei vasta Kaub. sead. § 669—681 nõuetele“ (J. Valge, Riigikohtu administratiivosakonnas 1933. ja 1934. a. lahendatud küsimusi, [Tallinn] 1935, lk. 276).

⁹⁹ Vrd. selle ja alljärgneva suhtes nt. Bühler, *op. cit.*, lk. 361. — Tjutrjumov, *op. cit.*, lk. 365 j. — Nagu „kõitmise“ mõiste ise, nii on ka köidetavuse nõue relatiivne. Näit. kartoteegi-süsteemiliste raamatupidamistoimikute puhul ei või teda loomulikult esitada. Siiski ei saa ka igasugust gruppi lahtisi paberlehti võrdseks tunnustada kindla raamatuga. Vt. Becker, *op. cit.*, lk. 387. — Adler-Pennendorf, *op. cit.*, lk. 70. — RAO § 162, 4. lg.

raamatupidamistoimikuisse sooritada kas tindiga või keemilise pliiatsiga, mingil juhul ei tohi seda teha tavalise pliiatsiga või mõne muu kergeltkustutatava vahendiga. Kõlmandaks peavad raamatupidamistoimikud olema peetud loetavas šriftis ja puhtalt. Neis ei või sisalduda pealekirjutusi, kustutusi ega mahakaapeid. Võimalikud numbrilised eksimused tuleb parandada vastavas kindlas vormis¹⁰⁰. Neljandaks raamatupidamistoimikuid peetagu mõnes tuntud keeles¹⁰¹. Äriettevõtetele on üldreeglina kohustuslik seda sooritada eesti keeles, nagu näeme riigivanema poolt dekreedina antud Äriettevõtete raamatupidamise keele seadusest. Nimetatud seaduse § 2 sätib, et maksuasutised võivad Maksudetalituse direktori loal mitte arvestada võõrkeeltes peetud raamatupidamistoimikuid. Ometi juhul, kui õigusnormid *expressis verbis* ei nõua eestikeelset raamatupidamist, ei tohi maksuinspektor veel ilma pikemata võõrkeelseid raamatupidamistoimikuid kõrvaldada menetlusest. Tarviduse korral võiks ta ainult nõuda, et vastavad maksukohustuslased (resp. kaavituskohustuslased) esitaksid neist ametlikud tõlked, kui nad soovivad nimetatud raamatupidamistoimikute arvestamist maksustamisel. Viiendaaks ei tohi raamatupidamistoimikute tekstis sisalduda tühja ruumi, mis võimaldaks hõlpsalt võltsinguid, vaid sissekanded peavad kulgema pidevalt leheküljelt leheküljele. Erandi moodustab juhtum, kus tühi ruum üksiklehtedel on tingitud toimikute erilisest süsteemist (näit. kartoteegisüsteem)¹⁰². Kuuendaks peavad sissekanded olema sooritatud kindlas ajajärgnevuses ning ilma lünkadeta sel alal. Seitsemendaks tuleb raamatupidamistoimikuid pidada jooksvalt, s. o. päevast päeva¹⁰³. Tagantjärele tehtud sissekanded muudavad üldreeglina vastava raamatu-

¹⁰⁰ Vt. KS § 676 j. — Vrd. RAO § 162, 5. lg.

¹⁰¹ Vrd. RAO § 162, 2. lg. — Adler-Pennndorf, *op. ja loc. cit.*

¹⁰² RAO § 162, 5. lg.: „An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden.“

¹⁰³ Vrd. AdmOsT 1936, 147: „Ainult korralikult ja täpsalt päevast päeva peetud äriraamatute andmed võivad olla aluseks ettevõtte puhaskasu ja läbimüügi kindlakstegemisel“ (J. Valge, Riigikohtu administratiiv-osakonnas 1936. a. lahendatud küsimusi, [Tallinn] 1937, lk. 109). — AdmOsT 1930, 202: „...ärikulud, mis iga päev jooksvate kuludena tehakse, peab ka iga päev äriraamatutest läbi kantama.“ (*Id.*, Riigikohtu administratiiv-osakonnas 1930. a. lahendatud küsimusi [Tallinn] 1932, lk. 228.)

pidamistoimiku tõendusväärtuse problemaatiliseks. Raamatupidamistoimikuisse sissekannete sooritamine pikemate ajavahemikkude tagant või hiljemini on lubatav ainult sellekohaste õigusnormide määrangul. Ainult sel juhul, kui raamatupidamistoimikute pidamine päevast päeva on seotud praktiliselt ületamatute takistustega või eriliste kuludega, võib teha sissekandeid ka paušaalsummadena näit. aasta lõpul¹⁰⁴. Kaheksandaks peavad sissekanded olema vajalikul määral spetsifitseeritud. Spetsifikatsiooni ulatuse kohta on raske anda mingit üldreeglit — siin tuleb küsimuse lahendamisel lähtuda konkreetsest olustikust ja põhisihist, mille jaoks antud juhul soovitakse raamatupidamistoimikuid kasutada.

Raamatupidamistoimikute sisu suhtes on esmajoonelises nõutav nende vajaliku piirdeline täiuslikkus. Nende rakendus maksustamismenetluses on võimalik vaid siis, kui nad võimalikult puhtalt kajastavad maksuolmastiku esiletuleku ekstensiooni¹⁰⁵. Teiseks peavad raamatupidamistoimikud olema peetud küllaldase hoolikuse ning täpsusega, s. o. olema materiaalselt õiged. Sisaldub neis siiski üksikuid väiksemaid vigu ning eksimusi, siis pole inspektor veel kohe õigustatud antud raamatupidamistoimikuid maksustamisel kõlbmatuks tunnistama. Ka Riigikohtu Administratiivosakond oma otsustes on korduvalt toonitanud, et väikesed vead, kui need oluliselt ei muuda raamatupidamistoimikuist saadavat üldpilti, ei või kunagi tingida raamatupidamistoimikute kõrvaldamist tuvastusmenetlusest¹⁰⁶. Kus

¹⁰⁴ Maksupeakomitee oma otsuses 33—R—1936 (vt. Maksuseadused ja Määrused II, AMS, lk. 80) sõnab: „Lähtudes tegelikust olukorrast peab pidama silmas, et trükikojas on raske ja peaaegu võimata teha kaaluliselt kindlaks kui palju värvi kulub ühe või teise tellimise täitmiseks. Kui veel silmas pidada, et aasta kestes tööstuses ära tarvitatud värvide hulk moodustab üldisest läbikäigust võrdlemisi väikese osa..., siis ei saa oluliseks puuduseks seda pidada kui värvid ja muud materjalid kantakse kuluks aasta lõpuks kogusummas...“

¹⁰⁵ AdmOsT 1927, 34: „Ettevõtte maksustamiseks ärraamatute järele... on tarvis, et tema raamatupidamine täielikud ja täpsad andmed sisaldaks ettevõtte kogu tegevuse kohta maksualusel ajajärgul...“ (Valge, 1920—1927, I. I.).

¹⁰⁶ AdmOsOt 1927, 47: „Üslikud väikesed vead raamatutes, mis olulised ei ole, ei tingi raamatute tagasilükkamist, kui maksustamise alust, vaid need vead tulevad maksuasutustel arvesse võtta ja ära parandada

aga asetseb väikeste ning suurte vigade piir, selle üle otsustab maksuinspektor konkreetset juhul oma suva järgi. Eel-esitatust pretsiisimat reeglit nimetatud suhtes pole võimalik anda. Samast raamatupidamise materiaalsele tõele vastavuse nõudest järeldub loomulikult ka valekontode ning muude selletaoliste võtete kasutamise keeld raamatupidamises¹⁰⁷. Ja kolmandaks peavad sissekanded raamatupidamistoimikuisse olema kontrollitavad kas kassatšekkide, kviitungite, arvete, allkirjade või teiste sellesarnaste vahenditega¹⁰⁸. Viimaste oluline mittekokkukõla sissekannetega on küllaldaseks aluseks vastavate raamatupidamistoimikute mitteamvestamiseks. Äridel, kes on kohustatud evima eestikeelset raamatupidamist, peavad need sissekannete aluseks olevaist ürikuist olema eesti keeles, mille koostamisest nad ise on osa võtnud või mis on täielikult nende poolt koostatud¹⁰⁹. On mõni nimetatud ürikuist siiski võõrkeelne, siis võib maksuinspektor nõuda neist ametlikult tõestatud tõlget. Tõlke mitteesitamisel maksuinspektor kas laseb selle teha äri kulul või eemaldab vastavad raamatupidamistoimikud menetlusest. Viimaseks otsustuseks vajab ta Maksudetalituse direktori nõusolekut¹¹⁰.

Nimetatud sisulised ning vormilised nõuded pole niivõrra õigusnormidest ette kirjutatud, kui just toetuvad loogilis-praktilistele kaalutlustele¹¹¹. Nende olelu korral

puhtakasu väljaarvamisel raamatute alusel“ (*Ib.*, lk. 292). — Vrd. ka Becker, *op. cit.*, lk. 494.

¹⁰⁷ Vrd. RAO § 162, 3. lg.

¹⁰⁸ AdmOsT 1936, 368: „Iga sissekanne äri raamatutes peab olema vastavalt tõestatud, kui maksukohuslane soovib, et maksustamisel äri raamatuid arvestataks“ (Valge, 1936, lk. 110). — Määrus kinnisvarade puhastulu arvutamise kohta tulumaksu alal (RT 1936, 30, 201) § 1: „Tulumaksu seaduse §§ 10 ja 11 ettenähtud tulud ja kulud kinnisvaradest... määratakse... kindlaks... tulusid ja kulusid tõendavate dokumentide alusel koostatud pideva ja korraliku raamatupidamise andmetel...“ — Vrd. ka RAO § 162, lg. 8.

¹⁰⁹ Vt. Äriettevõtete raamatupidamise keele seadus (RT 1934, 109, 856) § 3. — Vrd. ka Majandusministri määrus äriettevõtete raamatupidamise keele seaduse elluviimiseks § 1.

¹¹⁰ Vt. Äriettevõtete raamatupidamise keele seadus § 4. Erandeeskirju sama küsimuse suhtes leiame nimetatud seaduse § 6 ja 7. — Majandusministri määrus äriettevõtete raamatupidamise keele seaduse elluviimiseks, § 2—7.

¹¹¹ Vrd. Becker, *op. cit.*, lk. 391.

— kui eriseadused ei säti teisili — on maksuinspektor kohustatud arvestama raamatupidamisest järelduvaid andmeid õigestena. Et sellest *in praxi* siiski alati pole kinni peetud, seda osutavad aga Maksupeakomitee ning Riigikohtu Administratiivosakonna arvukad vastavasisulised otsused¹¹², kus maksuinspektorite väärtalitluse resultaate likvideeritakse.

Olgu veel mainitud, et kui maksuasutis tunnistab raamatupidamise teatava küsimuse lahendamiseks kõlbmatuks, siis ei tähenda see loomulikult sama raamatupidamise kõlbmatust mõne muu asjaolu selgitusel — ja vastupidi. Tuleb alati silmas pidada sihti, mida tahetakse saavutada, ning siis leida selleks sobiv vahend. Arusaadavalt võib sama vahend evida erinevate sihtide taotlemisel erinevat väärtust¹¹³.

On aga maksuasutis ärraamatud kõlblikuks tunnistatud ja nende andmeid menetluses rakendanud, siis osutub see toiming ka talle enesele siduvaks. Hilisemal ärraamatute läbivaatamisel selgunud uute asjaolude alusel ei saa Maksudetalitus enam nõuda maksustamiskorraldise teistmist, kui samad seigad tavalise hoole puhul oleksid võinud ilmnetada varemini¹¹⁴.

Peale raamatupidamise tuleb käesolevas paragraafis puudutada mõne sõnaga ka korrespondentsi ning aruannete kasutamise maksime maksustamismenetluses.

Korrespondents, eriti ärriline, pole üldreeglina kunagi lähteandmete kogumiks maksusumma tuvastamisel. Temale jääb vaid kontrollifunktsioon, eriti raamatupidamise ekspertiisil. Võiks öelda, et ta on oma tähtsuselt subordineeritud raamatupidamisele. Maksuinspektor otsustab oma suva järgi, kuivõrra ta arvestab korrespondentsist ilmnevaid andmeid. Ometi, kui puuduvad konkreetsed tõendid viimaste mitteusaldamiseks, ei saa maksuinspektor neid kõrvaldada.

¹¹² Vrd. Valge, kõik *op. cit.* — Maksuseadused ja Määrused II.

¹¹³ AdmOsT 1932, 157: „Ei või midagi seadusevastast näha selles, et maksuasutised kasutavad ärraamatutes leiduvaid andmeid, mida nad õigeks loevad, kuigi ärraamatud ise nendes leiduvate puuduste pärast läbikäigu kui ka kasu kindlakstegemiseks kõlbmatuks on tunnustatud“ (Valge, 1932, lk. 121). — Raamatupidamise sihtide kohta ärrinduses vt. Wieland, *op. cit.*, lk. 298 jj.

¹¹⁴ Vt. AdmOsT 1937, 64. — *Contra* vt. AdmOsT 1934, 230 ja 231.

Aruannete all mõistame kirjalikke süstematiseeritud kokkuvõtteid antud majandi või majanditegrupi tegevusest mõne möödunud perioodi vältel. Omab sama majand või majanditegrupp ka vastavaalalist korralikku raamatupidamist, siis peab aruanne olema kindlasti kokkukõlas sellega. Aruanded — eriti nende alaliik: bilansid¹¹⁵ — osutuvad sageli lähteandmeteks maksusumma tuvastusel, nagu see on näit. meil ärimaksu puhul. Kontrollandmetena on aruandeid nende üldise iseloomu tõttu raske kasutada¹¹⁶. Kui aga aruanne kas maksuinspektori enese algatusel või vastavate õigusnormide põhjal võetakse aluseks maksusumma tuvastamisel, siis ei saa seda hiljemini muidu kõrvale jätta, kui üksnes konkreetsete seikade selgumisel, mis tõendavad ta olulist ekslikkust. Aruannete ning bilansside koostamise eeskirju sisaldab näit. Ärimaksu seaduse käsitamise juhatuskiri § 55.

§ 11. Tunnistajad ja oskurid.

Tunnistajad, nagu neid mõistab AMS, tulevad MKS järgi tuvastusmenetluses arvesse vaid kahel juhul¹¹⁷. Esiteks võiksime nendena kvalifitseerida kaavituskohustuslasi, kellel inspektor lubab nõudekorraldisega soovitud teateid anda suuliselt¹¹⁸. Teiseks paiklikkudele vaatlustele võib maksukohustuslane või vaatlust toimetav ametnik kutsuda tunnistajaid (MKS § 48), kelle ülesandeks on olla tõendajaks vaatlusel ilmnunud seikade suhtes. Neid võib hiljemini tarbe korral veel üle kuulata, vastavalt AMS 12. ptk. 3. jao eeskirjadele.

¹¹⁵ Richard Passow, Bilanz, i. Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Zweiter Band, Jena 1924, lk. 868: „Die Bilanz ist eine besondere Art der Vermögensaufstellung, und zwar im Normalfall eine Gegenüberstellung der in Geld bewerteten Aktiven einerseits, der in Geld bewerteten Schulden und des Reinvermögens andererseits.“ — „Die Bedeutung der Bilanz für die Erfolgsberechnung hat dahin geführt, dass in Einkommen- und ähnlichen Steuergesetzen die Bilanz in wachsendem Masse zur Grundlage der Besteuerung gemacht ist“ (ib., lk. 869).

¹¹⁶ Bilansside ärilisest põhisihist ja nende rakendatavusest maksustamismenetluses vt. Hensel, *op. cit.*, lk. 243 jj.

¹¹⁷ Vrd. Jõgi, *op. cit.*, lk. 90 j. — Arnold, *op. cit.*, lk. 573: „Auskunftspersonen und Sachverständige im Steuerrecht entsprechen den Zeugen und Sachverständigen des Zivil- und Strafprozesses; beides sind dritte Aussagepersonen im Gegensatz zu den beteiligten Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden.“

¹¹⁸ Vt. *supra*, § 7.

Oskur MKS-i mõttes võiks näida kvalifitseeritud tunnistajana, s. o. isikuna, kes lisaks muule evib „erilisi teaduslikke, tehnilisi, majanduslikke või kunstilisi teadmisi...“ (MKS § 52). Ometi on siin oluline vahe. Tunnistaja, nagu teisedki teadete esitamiseks kohustatud kaavituskohustuslased, ainult annab temale teadaolevaid faktilisi andmeid. Oskur aga rakendab oma erilisi teadmisi ning oskusi selleks, et väljendada oma seisukoht mõningate lähte- või täiendandmete suhtes (näit. ärraamatud) või üldse konkreetseesse maksukohustusse puutuvais küsimusis¹¹⁹. Maksustamismenetluses kasutatakse neid kui spetse, kes lahendavad küsimusi, milleks maksuasutised ise pole suutelised või mille lahendamine maksuasutiste kaudu pole otstarbekas. Seega oskurid kas uurivad olemasolevat andmete allikat, tuues esile vajalikud andmed või konstateerides allika puudulikkust ning nõuetele mittevastavust, või hindavad maksuolmastiku võimalikku esinemisekstensiooni konkreetisel maksujuhul, kui puudub vastav andmestik purgivas ulatuses. Viimasel puhul ei või oskureil kunagi lasta määrata maksustamisaluse arvulist suurust — see ülesanne kuulub igal tingimusel inspektori pädevusse¹²⁰. Oskur saab vaid, tutvudes olukorra ning kogu oleva materjaliga, öelda, millise suhte võivad moodustada näit. kahe maksukohustuslase tulud antud perioodil. Kuigi oskuri arvamus on midagi umbkaudset, siiski osutub see maksuinspektorile seni siduvaks, kuni viimane ise või maksukohustuslane pole tõestanud vastupidist. Samuti tuleb

¹¹⁹ Becker, *op. cit.*, lk. 439 tsiteerib Stein'i: „Zeuge ist, wer ein Urteil ausspricht zu dem Zwecke, die Wahrnehmungen, die er gemacht hat, dem Richter zu unterbreiten. Sachverständiger ist, wer ein Urteil ausspricht, um die technische Verarbeitung der von andern und zuweilen auch von ihm selbst gemachten Wahrnehmungen zum Prozessstoff zu machen.“ — Vt. ka Arnold, *l. l.*

¹²⁰ Sellele viitavad ka MKS § 60 ja 61, sõnades vastavalt: „Maksu määramise otsustab inspektor...“ — „Kui ei lähe korda hankida maksu määramiseks vajalikke otseseid andmeid või kui need pole usaldusväärsed, siis määrab inspektor maksu õiglase hindamise teel andmete põhjal, mida on läinud korda koguda, kasutades ühtlasi asjakohaseid võrdlusi...“, samuti ka tarbekorral asjatundjate arvamus. „Maksu määramine“ seisab aga õieti maksuolmastiku esiletuleku ulatuse tuvastamises, kuna sellest maksusumma arvutamine on puhtkantseililine töö. Oskur, rakendades oma teadmisi, võib esile tuua ainult puhtfaktilist. Kunagi ei tohi ta subjektiivse arusaama järgi hinnata näit. mõne ettevõtte läbikäigu suurust. See kuulub kindlasti maksuinspektori kompetentsi.

suhtuda oskuri poolt sooritatud analüüsi resultaati antud andmete allika (näit. äriraamatu) suhtes¹²¹.

Oskuri väljakutsumine toimub maksuinspektori poolt kas maksuinspektori enese või maksukohustuslase algatusel. Oskuritena kasutatakse võimalikult vastava kvalifikatsiooniga ametlikke isikuid. Ainult kui viimaseid pole või on seaduslikke takistusi nende kasutamiseks, on lubatav kutsuda oskureiks ka muid isikuid (AMS § 73), kes loomulikult peavad evima tarvilikke eeldusi¹²². Oskurite arvu määrab maksuinspektor, arvestades olukorda ning maksukohustuslase avaldist, kui niisugune on esitatud (AMS § 75), lähtudes igal juhul aga otstarbekuse põhimõttest. Oskuriks olemine on „avalik kohustus“. Sellest võib loobuda ainult siis, kui ülesannete soorituskoht asetseb kaugemal kui 15 km oskuri elukohast (MKS § 52, 2. lg.) või muudel AMS § 34 loendatud tingimustel.

Enne ülesannete täitmisele asumist tuleb oskurile meenutada, et ta on kohustatud täitma talle antud ülesannet õiglaselt ning kokkukõlas õigusnormidega ja hoidma saladuses kõik, mis ta teada saab oma ülesannete täitmise vältel¹²³. Nende nõuete rikkumise vältimiseks on oskurite kohta kehtestatud MKS § 39—41 eeskirjad, mis kõnelevad ametnikkude taandamisest ja taandumisest maksustamismenetluses.

Taandamist peab maksukohustustlane nõudma üldreeglina enne, kui oskur on oma tööd alustanud. Hiljemini on see võimalik vaid juhul, kui taandamis põhjus ise alles hiljemini (kuid ikkagi oskuri töö vältel!) tekib.

Lisaks eelnevale sätib MKS § 53, 2. lg.: „Äri- ja arve- raamatute, dokumentide ja ladude vaatlusel on asjaosalisel õigus taandada asjatundjaid, kellele ta ei pea võimalikuks usaldada oma ärisaladusi, kui ta näitab, et tal on umbusuks mõjuvaid põhjusi.“ Esitatud legaalfraas, kokku langedes õieti küll MKS § 39, p. 4 eeskirjaga, tahab veel kord rõhutada, et oskuriks ei tohi olla mingil tingimusel isik, kes võiks oma ülesannete täitmisel saadud teateid kasutada isiklikes või kolmandate isikute huvides. Et seda ei juhtuks, selle

¹²¹ Vrd. *supra*, § 10.

¹²² Vrd. Arnold, *op. cit.*, lk. 573 j.

¹²³ Olgu siinkohal tähelepanu juhitud kokkukõlale nende printsiipidega, mis püstitatud § 3-s, eriti aga materiaalse tõe printsiibiga — vt. ka KrS § 513.

järele peab esmajoones valvama maksukohustuslane ise, sest temal lasub taandamise puhul *onus probandi* (MKS § 40, 3. lg.).

Et maksukohustuslasel või tema esindajal on õigus taandada teatavaid oskureid, siis loogiliselt on ka nõutav, et ekspertiisi toimetamisele ning oskurite ülekuulamisele kutsutaks ka maksukohustuslane ise. Selle mittetegemine on oluliseks eksimuseks menetluskorra vastu, pealegi kus maksukohustuslane evib õigust — nagu maksuinspektorgi — esitada oskurile küsimusi¹²⁴.

Ekspertiisi resultaadi või oma motiveeritud arvamuse esitab oskur kas kirjalikult maksuinspektorile või annab selle suuliselt, kusjuures vastav seletus protokollitakse AMS eeskirjade kohaselt. Saadav ürik lisandatakse maksustamistoimetusele ja ta evib kahesugust siduvust. Ühelt poolt on tema arvestamine relatiivselt kohustav maksuinspektorile, vastavalt eespooltoodud printsiipidele, ja teiselt poolt on antud üriku sisu siduv oskurile enesele¹²⁵. Kuritahtlikult eksiaandmete andmise eest võidakse teda karistada.

Oskurile makstakse tasu ning sõidukulud riigi poolt majandusministri vastavas määruses piiritletud normide alusel. Teatud tingimusil nõutakse vastav summa ka maksukohustuslaselt sisse — nimelt, kui ta on lasknud oskuri asjata välja kutsuda¹²⁶.

§ 12. Esemete ülevaatused.

Esemete ülevaatused toimuvad maksuasutiste korraldusel. Nende põhisihiks on mitmesuguste tuvastusmenetluse vältel vajalikkude teadete hankimine. Viimased võivad omakorda evida kas lähte-, täiend- või kontrollandmete funktsiooni.

Ülevaatusete sisulist ulatust sätib MKS § 48 niisama laialdaselt kui kohmakalt: „Maksuseaduste nõuete täitmise

¹²⁴ AdmOsT 1937, 56: „Et asjaosaline saaks seaduses ettenähtud tingimustel asjatundjat taandada, siis peab temale teada olema, kes tema asjas asjatundjaks on kutsutud. Võib vajalikuks osutada asjatundjatele täiendavaid küsimusi esitada. Kui seda võib teha maksuinspektor, siis seaduse mõtte järgi peab see õigus olema ka asjaosalisel. Kõigest sellest järgneb, et asjatundjate ülekuulamise... juurde peab kutsutama ka asjaosaline“ (Õigus 1937, 2, lk. 93 j.).

¹²⁵ Vrd. Friedrichs, *op. cit.*, II, lk. 897 j.

¹²⁶ Vt. *supra*, § 8.

järelevalve teostamiseks, §§ 42 ja 44 nimetatud teadete kontrollimiseks ja muude maksustamiseks tarvilikkude teadete hankimiseks ning hindamiste toimetamiseks on inspektorid ja nende volitusel ka neile alluvad ametnikud õigustatud toimetama ülevaatusi kohapeal, samuti vaatlema äri- ja arveraamatuid ning dokumente kõigis kaubandus- ja tööstusettevõtetes, mis kuuluvad isikule, kelle asjas on ülevaatus vajalik... Paragrahvides 45 ja 46 ettenähtud teadete saamiseks, kui neid teateid ei esitata, samuti esitatud teadete kontrollimiseks on inspektor ja tema volitusel temale alluvad ametnikud õigustatud vaatlema äri- ja arveraamatuid ning maksustamiseks vajalikke dokumente ka neis kaubandus- ja tööstusettevõtetes.“ Nagu nähtub esitatud seadustekstist, väljendub seal ähmane püüd vastakuti seada raamatupidamistoimikute ning dokumentide ja muude esemete (näit. ladude, kaupluste, vabrikute, pangaseifide, ehitiste jne.) vaatlust. Ometi on selline dihhotoomne jaotus antud juhul täiesti mõttetu. Esiteks ei piiritlee see midagi ülevaatuste sisulise ulatuse suhtes, sest „muude esemete“ all võib mõista kõike vaadeldavat, mis pole raamatupidamistoimikud ning dokumendid maksu- või kaavituskohustuslastele kuuluvais kaubandus- ning tööstusettevõtteis. Teiseks ei tõmba MKS ise tollest eristusest mingeid konsekvantse. Ülevaatuste materiaalse ekstensiooni kohta saame teatava kujutelma alles lähtudes nende funktsionaalsest küljest. Ülevaatuste objektiks on kõik esemed, mis maksukohustuslaste arvates või maksuasutise näengu järgi kuidagi võivad kaasa aidata maksustamismenetlusega pidentuvate asjaolude selgitusele. Seega on siin ülevaatus taluma kohustatud isikute ring õige lafaldane. Kui andmete nõutamisel on vajalikuks eelduseks maksu- ning kaavituskohustuslaste poolt vastavate seikade tundmine, siis siin see rekvisiit puudub. Tähtsad on vaid huvialused esemed ning viimaste valdajal tekib *eo ipso* ka kohustus taluda ülevaatus. Teatava kitsenduse toob vaid MKS § 59, mis sõnab, et „tollimaksu määramisel kaupade läbilaskmise puhul tollipiirist ei kohaldata §§ 48—50“.

Esemete ülevaatus jaguneb paiklikuks ja mittepaiklikuks, vastavalt sellele, kas see toimub nende tavalisel asukohal või tuuakse nad eriti ülevaatusseks määratud kohta. Mittepaiklik ülevaatus on loogiliselt võimalik vaid

portaablite esemete korral. MKS näeb seda pretseptiivselt ette ainult raamatupidamistoimikute suhtes, tingimusel, et viimased ei ole ettevõttel jooksvas tarvitamises. Loomulikult võib maksu- või kaavituskohustuslane vabatahtlikult muidki esemeid tuua erilisse ülevaatusruumi.

Ülevaastust toimetatakse kas maksuasutise algatusel või asjaosalise palvel (AMS § 76). Seda teostab kas maksuinspektor ise või tema poolt delegeeritud ametiisik või oskur. Tarbe korral sooritatakse ülevaastust ka tunnistajate juuresolekul. Vaatlejal on õigus teha vaadeldavaist ürikuist ära kirju ning ekstsperpte, samuti pildistada vastavaid esemeid — kui see vajalik —, et neid lisandada asjatoimetusele.

Paiklikke ülevaastusi tuleb toimetada tavalistel töö- ning äritundidel.

Ülevaastuse kohta koostatakse kohe peale ülevaastuse lõppu ametlik protokoll (MKS § 50), mille põhisihiks on kajastada lühidalt ning selgelt kogu ülevaastuse käiku ja tulemusi. MKS järgi peavad protokollis sisalduma: a) ülevaastuse koht, aeg ning objekt, b) ülevaastuse teostajate, juuresolnud ametnikkude, asjaosaliste ja tunnistajate nimed, c) ülevaastuse käik ning resultaat, d) asjaosaliste ja tunnistajate seletused, e) ülevaastust toimetanud isikute ja juuresviibinud asjaosaliste ning tunnistajate allkirjad. Selline protokoll on ametlik akt, mis tuleb lisandada asjatoimetusele. Et ta kuulub avalikkude dokumentide kategooriasse, siis tema tõestusjõud on absoluutne seni, kuni pole ilmnenud ümberlukkavaid ning usaldusväärsemaid andmeid. Igal tingimusel on vajalik, et ülevaastusprotokoll oleks koostatud vajalikus menetluskorras ning vormis.