

Ma prof. J. Vahel'ile
hoidamiseks.

Diplomitöö
392 316

Madrin

13. 5. 39.

E. V.
KASIN OLIKAKLI
KIRJASTOUSAONE
8. mail 1939
481
TAMBU

MAKSU TUVASTAMINE MKS-e JÄRGI.

Justitsnõuandja
Kõrge ameti
22. 5. 39
Diplomitöö

AB 2640

R. Ibrus

Kog. jür. evn lunde 24. 5. 40.

L ü h e n d e i d .

VSK = Vene Seaduste Kogu.

MPK = Maksu Peakomitee.

MKS = Maksustamiskorralduse seadus.

AMS = Administratiivmenetluse seadus.

AKK = Administratiiv-kohtu kord.

TMS = Tulumaksu seadus.

ÄMS = Ärimaksu seadus.

PKMS = Pärandi- ja kingimaksu seadus.

O s u n d a t u d t e o s e d.

prof. J. Vaabel. Eesti riigi-maksundusõiguse põhi-
probleem. Tartu 1934. = Põhiprobleeme.

prof. A-T. Kliimann. Administratiivakti teooria. Tartu
1932.

prof. A-T. Kliimann. Haldusprotsess. Tartu 1937.

E. Becker. Die Reichsabgabenordnung. 6. Aufl.
Berlin 1928 = A0.

Hensel. Steuerrecht. 3. Aufl. Berlin 1927.

R. Schranie. Besteuerungsrecht u. dogmatischen
Grundlagen für die Erneuerung des
deutschen Zollrechts. Viertel-
jahrschr. für Finanz u. Steuerr.
7. j. 44 = Zollrecht.

Maksuseadused ja Määrused I ja II. Tallinn 1937.

Juriidiline ajakiri "Õigus"

Riigi Teataja.

Riigikohtu administratiiv osakonna otsuseid = RAO.

S i s u k o r d .

lk.

I SISSEJUHATUS

- § 1. Ammudusmenetluse tähtsus tuvastusmenetluses 1.

II TUVASTUSMENETLUS.

- § 2. Mõiste ja funktsioon. 9.
§ 3. Normiisikuid formaalses maksundusõiguses 14.
§ 4. Tuvastusmenetluse põhimõtteid. 18.

III TUVASTUSVAHENDID.

- § 5. Teated maksukohuslasilt. 25.
§ 6. Teated tuvastusabistajailt. 31.
§ 7. Tõendid 37.
§ 8. Äriraamatupidamise vaatlus. 45.
§ 9. Asjatundjad ja tunnistajad. 51.
§ 10. Kohapealsed ülevaated. 55.

IV LÕPPOSA.

Selnevad kohustused tuleks eraldada tuvastusmenet-
lusest ja lugeda iseseisvateks maksundusõiguslikke-
deks kohustusteks.³⁾ Nende täitmise oleks õieti sel-
venetluseks tuvastusmenetlusele, kuid teatavatel
juhtudel teatavais tingimustes nad võivad esineda

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

§ 1. Ammendusmenetluse tähtsus tuvastusmenetluses.

Formaalsed maksundusõiguslikud normid säävad
ülesande, seadustes määritletud olustikkude üles-
kerkimist konstateerida ja sellest tekkinud maksu-
kohustust juhtida täitmisele. Nimetatud funktsioone
teostab maksundusaparaat. Seega maksuametkond peab
võima jälgida, konstateerida ja kontrollida neid
majanduslikke avaldusi, millede esiletulemine on
määratud seadusandjalt maksukohustust tingivaks as-
jaoluks.¹⁾ Maksustamise täpsus oleneb asjaolust, kui-
võrd täiuslikult lubab seadus kontrollida neid aval-
dusi. Loeteldud funktsioonide teostamiseks on maksu-
asutustel õigus kõiki kohustusadressaate ühekülgselt
kohustada teadete andmiseks ja teiste kohustuste teos-
tamiseks.²⁾

1) Vt. Vaabel "Õigus" nr 3.-1928. - Vrd. ka Hensel.
Steuerrecht lk. 12.

2) MKS. §§ 42, 44, 45, 46.

Eelnevad kohustused tuleks eraldada tuvastusmenetlusest ja lugeda iseseisvateks maksundusõiguslikkudeks kohustusteks.³⁾ Nende täitmine oleks õieti eelmenetluseks tuvastusmenetlusele, kuid teatavatel juhtudel teatavais tingimuses nad võivad esineda maksustamisalustena, mis vastavad ülesseatud nõuetele, seega sisuliselt kuuluvad ikkagi tuvastusmenetlusesse.

Ei ole aga küllalt kui need kohustused vaid näitavad maksuolustikku ja maksukohustuse üleskerkimist, nad peavad küllaldased kindlad alused olema, et võtta neid alusteks objektiivsel ja õiglasel maksumääramisel. Seega on nimetatud kohustusile ka teatavad nõuded püstitatavad, et nad oleks käsitletavad maksumääramisel. Esiteks peavad sellised kohustustena esitatud teated tõe vastu vastama ja see kindlustatama st. teated olgu kontrollitavad.

Tuvastatud juriidiline ja faktiline olustik võetakse otsustamisel aluseks sel kujul, nagu tema ilmneb otsustajale oma subjektiivse hinnangu alusel. Juhtivaks põhimõtteks on seega üksnes materiaalse tõe avastamine printsiip,⁴⁾ s.o. inspektor peab as-

3) Vrd. Hensel. Steuerrecht lk. 134.

4) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 291 jj.

jaolustikku otseselt tajuma ja ise hindama, luues isikliku veendumuse sellekohaselt otsustades. (Vastandina formaalne tõde on see, mida tõena esitatakse nt. tsiviilprotsessis).

Otseselt MKS. § 60 sätib: "... arvestades riigi kui ka maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid." ja MKS. § 54,2 l: "... peale riigikassa huvides tähtsate andmete ka neid andmeid, mis kõnelevad maksukohuslase kasuks.." kitsendava tingimusega: "... kuivõrd nende olemasolu teada ja maksukohuslasel nende esitamise võimata." /Seega esikoha evivad siiski maksukohuslase enda poolt esitatud andmed, mis on tähtsaks põhimõtteks tuvastusmenetluses/

Maksu tuvastamisel ei ole inspektor seotud ainult esitatud tõendite ja andmetega, vaid võib arvesse võtta ka asjaolusid, mida pole esitatud, kui need on lahutamatult seoses asjatoimetusega.

Maksuasutustel ei ole mõeldav nii laialdane jälgimisaparaat, et kõik konkreet juhud saaks jälgitud ja sel viisil objektiivne tõde kindlustatud. Teiseks maksukohustust tingivad asjaolud tulevad esile vaid varjatult eravahekordade avalikkusele suletud piirides. Maksuasutus ei saaks tungida liiga sügavale kodaniku erategevuse sfääri, mida juba kodanikkude põhiõigused ja õigusriigi põhi-

mõtted kaitsevad.

Teiselt poolt ei saa tugineda isiku aususele teadete andmisel. Inimese egoism ja omanduse ainuvaldavuse soov meie ühiskonnas ei lase sisse tungida riigi nõudeõigusel, mille alus on ühiskondlik. Sellele õigusele leidub alati vastupanu ja see väljendub tulude ja sissetulekute varjamises teadete andmisel.⁵⁾

Vaadeldes üksikult neid kohustusi, selgub nende tähtsus ja kõlblikkus tuvastusmenetluses. Esimesse rühma paigutaksime teadaanded isikute ja asutuste üle. Siia kuuluvad:

1) Isikute nimekirjad.

a) Kõik maa- ja majapidajad ning Eesti lipu all sõitvate laevade juhid või nende asemikud on kohustatud iga aasta esitama vormilised nimekirjad kõigi isikute kohta, kes elasid nende majades või kuulusid laeva meeskonda sama aasta 15. dets. Edasi esineb ka kohustus nimetada isikuid või asutusi, kellele on üüritud või tasuta kasutada antud äri- või muid ruume.⁶⁾

5) Vt. Vaabel. "Õigus" nr 3.-1928.

6) Vt. Määrus teadete esitamise kohta TM-alal. RT. 1935, 101, 840.

b) teated palkade ja pensionide kohta, mille järgi kõik isikud ja asutused on kohustatud teatama nende poolt makstud palgad, vabakutseliste honorarid, päevarahad, pensionid ja nimetama neid saanud isikud.

c) aruandvad ettevõtted on kohustatud teatama aktsionääride ja osanikkude nimekirjad, ühes osakondade suurusega. Pangad siia alla ei kuulu.

Esimene ja kolmas liik vaid on siis kindlustatud tööle vastavalt kui need on kontrollitavad ja äriraaamatute vaatlus teostatav. Teine liik on rohkem iseenesest kindlustatud, kuna siin kohustatel on huvi neid summasid täpselt fikseerida, sest need moodustavad tähtsa osa nende deklaratsioonides ja aruannetes esinevate ^ukaalude osas.

2) Teise rühma moodustavad deklaratsioonid.
(loe vit. 6).

Need on vormilised teadaanded, mis on kohuslikud kõikidele füüsilistele ja juriidilistele isikutele, kelle juures maksuolmastik üles kerkib.

a) isiklikud tuluteatelehed TM-alal esitab perekonnapea oma abikaasa ja TMS. § 22 põhjal arvestatavate perekonnaliigete tulude kohta. Kui tal

viimaste kohta andmed puuduvad teatab ta sellest ja siis kohustatakse need eraldi. Teadaandes tuleb vastata kõigile küsimusile, mis puutuvad ~~esitajad~~ või tema perekonnaliiget neile kuuluvate kapitalide, kinnisvarade, põllumajapidamiste ja muude ettevõtete kohta. Teadete suuremat täpsust ja hoolt nende andmiselsaavutatakse kohuslase poolt antud tõendiga, et viimane teated parima teadmise ja südametunnistuse järele andnud on.⁷⁾

b) äriteatelehed ÄM-alal.

Kõik aruandvad ettevõtted⁸⁾ on kohustatud teatama oma tulud ühes teadetega äriseisu ja ära kirjadega aruande kinnitamise otsuste kohta. (loe cit. 6)

c) teadeanded PKM-alal.⁹⁾

Seaduses määritletud olmastiku üleskerkimisel on kingisaaja või pärija, pärandustombu hooldajad, testamenditäitjad kohustatud 6 kuu jooksul teatama sellest maksuinspektorile.

7) Vt. vastavasisuline tekst tuluteatelehe lõpus - vorm B nr. 2. Vrd. - ka Ball. Einführung lk.127; Becker AO § 168: "Bei Steuerklärungen hat der Steuerpflichtige zu versichern, dass er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat."

8) Vt. ÄMS. §§ 22, 23. - OMS. § 574 ja OMS § 509 - ettevõtted, mille põhikirjad on registreeritud Siseministeeriumis.

9) Vt. PKMS. §§ 26, 27.

Esimese liigi tööle vastavuse tõenäosus on väga väike. Mida osavam, ettevõtlikum ja moraalselt indifferentsem kodanik, mida vähem tal riiklikku kohusetunnet, seda kaugemale läheb varjamine, seda vähem vastab deklareeritud maksualus töölikule. Prof. J. Vaabeli isiklikest katseist selgub, et meil näit. TMS. kohaselt deklareeritav tulu ulatub maksimumis 29-31%-ni deklareerimise kohustusele alluvast tulust.¹⁰⁾

Seepärast on otse nõuetav maksuasutuse poolt teostatav kontroll nende deklaratsioonide tõepärasuse kindlustamisel, mis võimaldaks neid kindlate alustena võtta maksustamisel. Kusjuures esitatud teated on maksukohuslasele siduvad ja ta ei või nendest taganeda ning maksuasutused võivad neid arvestada kui õigeid." Ainult põllumajapidamisest saadud tulu~~ba~~dest ei ole tarvilik deklareerida ega oma see siin ka sellist tähtsust, sest TMS. § 41 p. 4 järgi määratakse tulu kindlaks keskmiste normide järgi. Viimaste arvutus põhjeneb asjaolul, et põllumajapidamise produktsioon on asetatud kindlate võimaluste piiridesse. Keskmised tu-

10) Vt. Vaabel "Õigus" nr 3.-1928 - Vrd. ka Vocke: "bei den Gruudbesitzern, Industriellen, Kaufleute und Kapitalisten ist die Einkommensteuer nur eine grosse Lüge."

lunormid on maksvad põllumajapidamise kui ter-
viku kohta. Kuigi siin võivad esineda mitmed
harud, ei saa neist mõnda eraldi hinnata, väl-
ja arvatud kui mõni haru on eriti välja aren-
datud ja peetakse seda ärilisel otstarbel. Sel-
le tulu hindamisel on vajalik aga kasutada konk-
reetseid andmeid.¹²⁾

Teise liigi väärtus oleneb jällegi nende
kontrollitavusest äriraamatute ja dokumentide
vaatlusel. Iseenesest ei evi need mingit kind-
lustust. Sama lugu on kolmanda liigiga.

Käsitletavast selgus, et esitatud teated
ei evi kindlust maksustamismenetluses. Tei-
selt poolt aga ei saa ka maksuasutus täiesti
omavoliliselt hinnata maksustamisaluseid, see
viiks mõlema poole vahelisele võitlusele, mil-
lest ikkagi ei selguks objektiivset maksusta-
misalust. Objektiivne tõde peitub ainult mak-
sukohuslase majapidamises ja ettevõtte tege-
vuses faktilises ulatuses. Seda hinnata saab
ainult majapidamist asjatundlikult kontrol-
lides.¹³⁾

11) Vt. RAO nr. 129-II-1931.

12) Vt. RAO nr. 261-II-1936.

13) Vt. Vaabel "Õigus" nr 4.-1928.

II TUVASTUSMENETLUS.

§ 2. Mõiste ja funktsioon.

Tuvastusmenetluse moodustavad ajalises järgnevuses esinevad toimingud, mille sihiks on tuvastada seda faktilist ja juriidilist olus-
tikku, millele rajatakse tehtav maksustamiskorraldis.¹⁴⁾

Tuvastusmenetlus tegeleb avastatud konkreetsete maksustamisjuhtumitega¹⁵⁾ maksumääramise või seadusest järelduva maksu sissenõudmisele pööramise ettevalmistamise sihiga, haarates sellega üksikteadete nõudmised maksukohuslaste suhtes, raamatute, - dokumentide esitamise, ülevaatused üksikute maksustamisjuhtumite selgitamiseks ja maksustamisaluste hindamiseks. Tuvastusmenetlus evib maksundusmenetluses sama aktiivkuse tähend-

14) Vt. Kliimann, Haldusprotsess lk. 261.

15) Vrd. Schröter. Zolbrecht. lk. 470: "... in dem gegen eine bestimmte Person sich richteten Verfahren, das sich in der amtlichen Behandlung des Einzelfalles erschöpft." (Feststellungsverfahren). - Ka Becker AO. Ermittlungs und Festsetzungsverfahren.

dust, sama suvalisuse ulatust ning samu vorminõudeid, nagu nõuavad administratiivõiguse üldised põhimõtted.¹⁶⁾

Vanemas maksuõiguses oli maksuasutus politseifunktsiooniline partei, kelle ülesanne oli riigi fiskaalhuvide kaitsmine. Kodanik pidi end ise kaitsma, kusjuures riik kui avaliku võimuga varustatud isik, oli ülivõimas kodaniku vastu. Seega oli kaks poolt, kes üksteise suhtes olid subordineeritud vahekorras. Õigusriigi põhimõtted nõuavad aga koordineeritud vahekorda, maksuasutus peab seisma objektiivse õiguse teenistuses.¹⁷⁾ Maksuasutuse ülesandeks on kaitsta nii riigi kui ka kodaniku huvisid, kuivõrd need on ette nähtud seaduses.¹⁸⁾ Maksuasutus ei esine maksukohuslase suhtes mitte vastaspoolena, vaid on asutus, kes selgituse ette võtab selleks, et uurida kui kõrge seaduses määratud maksukohustus on. Seega

16) Vt. Vaabel. Põhiprobleeme lk. 65.

17) Vt. Vaabel. "Õigus" nr 4.-1928.

18) Vt. PS. § 29: "Ühtki avalikku maksu ega koormist ei või kellelegi peale panna muidu kui seaduse alusel." - Vrd. Ball. Einführung lk. 131: "Finanzamt hat also nicht einseitig die fiskalischen Luteressen wahrzunehmen, sondern die Prüfung von Angaben der Steuerpflichtigen auch zu ihrem Gunsten vorzunehmen."

ka maksukohuslase huvides on tähtis teadete kontroll. Ainult selliselt saab kindlaks teha seaduses ettenähtud kohustuse õiglane suurus. See selgitus on maksuasutusele ametkohuslik.¹⁹⁾

Eespool selgitatud põhimõtete kohaselt MKS. § 54 seab nõude, et maksukohustuse kindlakstegemiseks ja maksumääramiseks vajalikud andmed oleksid küllaldased. Selle eest, et andmed oleksid küllaldased ja objektiivsed, peab maksuasutus hoolitsema ametkohuslikult.²⁰

-
- 19) Vrd. Becker AO. § 204-B3. "Grundsätzlich ist es Sache der Finanzämter den Sachverhalt aufzuklären, die Beweismittel zu suchen und die Beweise zu erheben..."
- 20) Vt. MKS üldkomisjoni seletuskiri § 54 juurde. - Vrd. Becker AO. § 204: "Das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amtswegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuerpflichtigen wesentlich sind. Es hat Angaben des Steuerpflichtigen auch zugunsten der Steuerpflichtigen zu prüfen. Die Finanzbehörden haben die Aufgabe: 1) die Steuerausprüche des Reichs zu ermitteln und zu verfolgen und über diese Ausprüche als Obrigkeit zu entscheiden - dem Reiche soll werden, was ihm gebührt, nicht weniger, nicht mehr. 2) Die Steuerpflichtigen Fälle sind zu erforschen. Wo ein Steuerauspruch besteht, ist er durchzusetzen. Jedoch kann in der Fassung der Auswertungsverordnung die Festsetzung von Steuer unterbleiben wenn der Betrag eine gewisse Grenze voraussichtlich nicht übersteigt."

Andmete küllaldus avaldub selles, et need konstateeriksid vastuvaidlematult ja purgivalt maksukohustust tingivate asjaolude esiletuleku ja selgitaksid maksustamisalused. Objektiivsus avaldub selles, et andmed oleksid kogutud erapooletult ega esitaks ainult ühe poole huvisid, vaid taotleksid seaduse täpsa täitmise sihti.²¹⁾

Objektiivse töö avastamiseks on maksuasutused õigustatud teostama järelvalvet maksukohustuse üle. Selleks paneb maksuasutus normiaadressaatidele kohustusi ning valvab nende täitmise üle.²²⁾

Tuvastusmenetluse käigus eristame - ühelt poolt lähteandmete kogumist ja teiselt poolt viimaste tõestamist ning kontrolli täiendandmete kaudu.²³⁾ Ilma lähteandmeteta üldse tuvastust alustada ei saa. Lähteandmed peavad antud olema, kas või osaliseltki - täiendades neid võrdluste ja hindamise teel. Kui lähteandmete tööle vastavus on absoluutselt kindlustatud, võivad täiendandmed puududa. Vahetegu nende kahe liigi andmete vahel on põhjustatud nende funktsi-

21) Vt. Vaabel. Põhiprobleeme lk. 145.

22) Vt. MKS §§ 42,44,45,46.

23) Vt. Lang. "Õigus" nr. 8-1938 lk. 394.

oonist, mitte materiaalsest erinevusest, kuna
ühed samad andmed võivad kord lähteandmetena,
kord täiendandmetena esineda.

Teatavaid piirjooneid isikute gruppide vahel on
tarvilikud teha, et oleksid saadud. Üheks
grupiks on maksekohtused, (inspektor ja kasi-
teed) teiseks maksekohtused ja kolmandaks muud
isikud.

Teise grupi ilmutamiseks märgime vaid
peajooni, mis oluline on tähtsusest.
Makseinspektor pole mitte ainult registreeritud, vaid
seda, mis registreeritud seaduses ettenähtud
maksuolukorda jälgima ja maksuolukorda realli-
seerima. Järelikult on ka tähtsusest
kohustuslik seadus, (Asteverifitseer). (Vt. loe
lit. 19,20). - MKS. 35 34,50.

Teise grupi moodustavad maksekohtused,
Allpool tuleb käsitleda maksekohtuseid pikemalt.
Maksekohtuseid käsitletakse neid tähtsusest
lühidalt seaduses ettenähtud, mille mak-

24) Käsitletakse talusmajanduslikud mõtted
s.o. aktiivparteiõnnele normaalsed,
algselt talus või arvutus mõtted või
kollektiiv, kodanik või valitsus -
Vt. Käsitletakse talusmajanduslikud mõtted 197.

§ 3. Normiisikud²⁴⁾ formaalses maksundusõiguses.

Isikuid, keda normid formaalses maksundusõiguses kohustavad või õigustavad, on palju. Teatavad piirjooned isikute gruppide vahel on tarvilikud tõmmata, et ülevaadet saada. Üheks grupiks on maksuasutused, (inspektor ja komiteed) teiseks maksukohuslased ja kolmandaks muud isikud.

Esimese grupi ilmestamiseks märgime vaid peajoont, mis oluline edaspidi tuvastusmenetluses. Maksuinspektor pole mitte ainult õigustatud, vaid eeskätt just kohustatud seaduses ettenähtud maksuolmastikke jälgima ja maksukohustust realiseerima. Järelikult on ka tuvastusmenetlus ametkohustuslik menetlus, (Amtsverfahren). (Vt. loe cit. 19,20).- MKS. §§ 54,60.

Teise grupi moodustavad maksukohuslased. Allpool töös käsitleme maksukohuslasi pikemalt. Maksukohuslasiks nimetatakse neid tuvastusmenetlust sätivate normide adressaate, kelle mak-

24) Käsitletav halvusprotsessuaalses mõttes s.o. aktiivparteivõimeline normiadressaat, olgu see tõeline või arvatav indiviid või kollektiiv, kodanik või välismaalane - Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 197.

sukohustuse kindlaksmääramisele antud tuvastusmenet-
lus suundub.²⁵⁾

Kolmandaks maksukohustuse tuvastamisel on abistajaiks veel hulk isikuid, kes tuvastusõiguses teise isiku maksukohustust selgitavad. Neid võidakse kaasa tõmmata kas maksuasutuse initsiatiivil - MKS. §§ 45: "inspektor võib nõuda omal algatusel ... riigi- ja omavalitsuse asutustelt ja isikutelt kirjalikke teateid neile teadaolevate asjaolude kohta..." ja § 46,52: "... kutsuda asjatundjaid ... " - või maksukohuslase initsiatiivil - MKS §§ 45: "... või maksukohuslase palvel..." ja § 57: "...samuti võib ta paluda ära kuulata asjatundjaid..."

Käsitletud isikuid nimetatakse MKS-s: "riigi- ja omavalitsuse ja muudeks isikuiks ja asutusteks." Selline termin ei ilmesta aga

25) Vt. Lang "Õigus" nr. 9 - 1938. lk. 388: "Seejuures MKS tunneb õieti kolme liiki maksukohustuslasi..."

1) tõelised on need, kelle man seadusis säti-
tud maksuolmastik on esile tulnud maksukohus-
tuse loomiseks küllaldasel määral.

2) näilised on need, kelle man on maksuolmas-
tik küll esile tulnud, kuid maksukohustuse
loomiseks mittepurgival määral.

3) arvatavad on need, kelle juures in faeto
pole mingil määral ilmnenu maksuolmastikku,
kes aga maksuasutise arvates võiksid siiski
osutada tõelisiks maksukohuslasiks.

mingil moel nende isikute funktsiooni ega seost tuvastusmenetlusega.²⁶⁾ Haldusprotsessi konstruktsioonis saab teatavaid paralleele tõmmata nende isikute ja kohtu initsiatiivil kaasujate vahel. Kuid ka seda vaid ühekülgselt, nende suhtes, keda tõmmatakse kaasa maksuasutuse initsiatiivil. Uurimisprintsipi kohaselt materiaalse tõe avastamiseks võib inspektor küll kutsuda küsimuse selgitamiseks isikuid, kes on otseselt seotud asjaga, kuid teiseks võib ta kutsuda neid maksukohuslase õiguste alusel kolmandate isikute-na.²⁷⁾ Ka siin jõuame terminini "kolmandad isikud", mis ei näita käsitletud isikute tõelist funktsiooni tuvastusmenetluses.

Selline olukord õigustab looma erilist terminit, mis osutaks nende isikute seosele menetlusega, kuid ka lahutaks neid maksukohuslastest, kes on seoses tuvastusega oma maksukohustuse läbi.

Analüüsidest lähemalt nende isikute funktsioone, selgub, et need teostavad:

1) abistamise funktsiooni inspektoril materiaalse objektiivse tõe avastamisel. 2) abistamine osutub aga teise isiku maksukohustuse

26) Vt. Lang "Õigus" nr. 9 - 1938. soovib tarvitada terminit "kaavituskohuslased" (kaavitama = kaasa aitama).

27) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 227.

tuvastamiseks, sest MKS. §§ 45,46: "... teateid neile teadaolevate asjaolude kohta, mis on vajalikud teiste isikute või ettevõtete maksukohusluse kindlakstegemiseks.." Funktsiooni üldtunnus on kaasaaitamine inspektori tegevusel, kuid lisandub eritunnusena kohustus teise isiku või ettevõtte maksukohustuse tuvastamisel kaasa aidata. Tuvastusega on käsitletud isikud seotud " neile teadaolevate asjaolude läbi." Neid kolme tunnust arvestades leiame, et termin: "abistajad" viitab kaasaaitamisele just teiste isikute heaks esijoonel ja lisades sellele seose tuvastamisega saaksime "tuvastusabistajad". Ka selline termin ei osutu küllalt täpseks, kuid see siiski haarab rohkemal määral tunnuseid.

§ 4. Tuvastusmenetluse põhimõtteid.

Halduslikest tuvastusmenetluse põhimõttest legaalsuse ja egaalsuse põhimõtteid on rakendatavad MKS-s juba PS-e alusel. Tuvastusmenetluse keskselaks ja ühtlasi kandvaimaks teonormiks on uurimise ja ofitsiaalsuse printsiip.²⁸⁾

1) Uurimise printsiip avaldub selles, et inspektor ei tarvitse piirduda üksnes selle dokumentaalse materjaliga ja nende asitõenditega, mida maksukohuslased esitavad. Inspektor on õigustatud ja kohustatud²⁹⁾ kasutama kõiki mõeldavaid vahendeid endapoolsete lisatõendite ja -andmete kogumiseks. Teiseks võib inspektor uurida ka neid asjaolusid, mida maksukohuslased pole esitanud või tõendanud, kuid mis on inspektori arvates tähtsad ja tuvastusvajalikud, nende olles lahutamatus seoses maksutuvastusega.³⁰⁾

Uurimisprintsiipi rakendades täidab inspektor lüngad tuvastusmenetluses ja kontrollib esitatud andmeid.

28) Vt. Kliimann. Haldusprotsess. lk. 262.

29) Vt. MKS. § 54: "Inspektor hoolitseb selle eest, et maksukohuslase kindlakstegemiseks ja maksu määramiseks vajalikud andmed oleksid küllaldased".

30). Vt. MKS. §§ 45, 46, 56: "Kui inspektor leiab, et mõne temale teadaoleva olulise asjaolu kohta, mis tähtis maksukohuslase huvides, pole esitatud tõendusid, siis ta teatab sellest maksukohuslasele.."

2) Ofitsiaalsuse ehk ametlikkuse printsiip³¹⁾ väljendub selles, et ainult inspektor määrab tuvastuse ulatuse ja eriküsimuste, tõendite esitamise ja asjatundjate kutsumise jne. kogumi juhtides menetlust ametlikult.³²⁾ Tuvastusvahendite lubamine oleneb inspektori suvast, samuti menetluse seistamine ja katkestamine ning lõpetamine. Inspektor juhib menetlust mitmesisuliste ja -sihiliste menetluskorraldiste³³⁾ abil. Neid teeb inspektor suvaliselt, arvestades vaid tuvastuse faktilise olustiku selgusetust ning lähtudes otstarbekohasuse nõudeist.³⁴⁾ Nende aktidega inspektor kohustab maksukohuslasi või tuvastusabis-tajaid seletusteks või tõendite esitamiseks, milliseid ta peab tarvilikuks.

Käsitletud printsiipidega kokkukõlastatult tulevad rakendamisele avalikkuse ja vahendituse põhimõtted.

31) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 263.

32) Vt. MKS. § 58: "Kui maksukohuslase poolt.. tõendusega selgitatav asjaolu ei ole oluline asja otsustamisel või on juba küllalt selge, siis inspektor kõrvaldab seesuguse tõenduse."

33) Vt. MKS. § 42 esinevad nõudekorraldised, - Vrd. Vaabel Põhiprobleeme lk. 136.

34) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 264.

3) Avalikkuse printsiip sisaldub maksukohuslaste õiguses tutvuda inspektori toimingutega ja tuvastusvahenditega.³⁵⁾ Avalikkuse printsiip MKS-e järgi tuvastusmenetluses esineb siiski kitsamas ulatuses AKK mõttes. Avalikkus on piiratud maksukohuslaste huvides.³⁶⁾ Siin on arvestatud kaubandusõiguses üldkehtivate ärisaladuste põhimõtetega. Menetluse toimumisel maksuasutustes tuleb üksikasjaliselt selgitamisele maksukohuslase majanduslik seisund, siis avalikkus laiemas mõttes selle juures võib maksukohuslast raskelt kahjustada ärivõistlejate poolt ühel või teisel kujul. Kõiki asjaolusid, kui teatavaid ärisaladusi, võidakse avalikkusele ettetoomise puhul ärivõistlejate poolt kurjasti ära kasutada.

35) Vt. MKS. § 48,1. l.: "Ülevaatuse juurde võib ülevaataja ametnik kui ka maksukohuslane kutsuda tunnistajaid."

36) Vt. MKS. § 53,2. l.: "Äri- ja arveraamatute, 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."

4) Vahendituse printsiip³⁷⁾ seisneb selles, et inspektor peab tuvastusmaterjaliga tutvuma isiklikult ja kõiki küsimusse tulevaid fakte ja tõendeid hindama neid otseselt tajudes ning astudes seletusi ja teateid esildavate isikutega otseseisse suhtesse.³⁸⁾ Seejuures inspektor võib küll kasutada tuvastuses teiste ametiasutuste poolt tehtud otsuseid, kui neist nähtuvad ka põhjendused, samasisulistest küsimustes.³⁹⁾ See aga ei kõrvalda vaide esitamise võimalust selliste otsuste kohta ja inspektor on kohustatud

37) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 266.

38) Vrd. RAO. nr. 10 - II - 1934: "Maksukomitee on võtnud N. palga summa sellises suuruses, millises olevat teadnud selle olevat üks komitee liige ja ka mõned teised isikud. Kes aga see komitee liige ja mõned teised isikud on ja missugustest allikatest nemad on N. palga üle teateid saanud, seda asjatoimetusest ei nähtu."

39) Vt. RAO. nr. 480 - II - 1937: "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 hinnat läbimüügi kohta."

neid samuti sisuliselt arutama.⁴⁰⁾ Põhisihiks jääb siin ikkagi materiaalse tõe avastamise printsiip.

Kooskõlas MKS-e sätete kohaldamisega tuleb menetluses rakendada ka AMS-e eeskirju. Siinkohal tuleb tähelepanu juhtida kirjalikkuse- ja otstarbekohasuse printsiibile, mis sisalduvad AMS-s.

5) Kirjalikkuse printsiip seisneb selles, et kui asi puutub neisse toiminguisse ja andmetesse, mis juba enne menetluse algust on vormistatud kirjalikult, siis peavad ka nende kohta esitatavad täiendused, lisad ja muudatused olema tehtud ka menetluse jooksul kirjalikult.⁴¹⁾ MKS. sätib, et ammundatavad andmed oleks antud vormi kohaselt ja kirjalikult ning sellekohastel teatelehtedel, kui need on maksma pandud.⁴²⁾ Tuvastuse

40) Vt. RAO nr. 386-II-1924: "Tulumaksu asutused on kohustatud maksukohuslaste vastuvaidlusi TMS alusel sisuliselt arutusele võtma ning nende üle ise otsustama ja ei või esitatud tõenduste hindamisest ära ütelda põhjendusel, et need tõendused on juba AM-komisjoni poolt puhtakasu-maksu määramisel läbi kaalutud ja hinnatud."

41) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 266.

42) Vt. MKS. §§ 43, 2.1: "Teated antakse vormide järgi, kui Maksudevalitsuse direktor on seesugused maksma pannud." §45: "Inspektor võib nõuda kirjalikke teateid.." §46: "Teadete esitamist võib nõuda sellekohastel teatelehtedel kui need on maksma pandud." -Ka määrus teadete esitamise kohta TM alal, alus MKS. §§ 44, 46 ja TMS. §§ 41, 42, 93.

kestel sooritatud toimingute kohta peab aktis sisalduma protokoll (MKS. §§ 48,49,50), kusjuures suulised teated protokollitakse (MKS. § 45,4. l. ja AMS. § 22). Esitatavad tõendid on samuti kirjalikud (MKS. § 57). Kõik tuvastusmaterjalid peavad selguma aktist.⁴³⁾

6) Otstarbekohasuse printsiip on otseselt väljendatud AMS. § 51: "Ametiasutus määrab ametkohuslikult selgitava menetluse käigu ja ulatuse, silmas pidades, et selle kaudu selguksid asja otsustamiseks tarvilikud asjaolud, ning et teiselt poolt see toimuks võimalikult otstarbekohaselt, kiirelt, lihtsalt ja vähete kuludega." MKS-s ei ole need nõuded otseselt esitatud, seepärast võib otstarbekohasuse printsiip teataval määral konkureerida materiaalse tõe avastamise printsiibiga, mis ikkagi jääb esikpõhimõtteks.⁴⁴⁾

MKS-s viitavad üksikud paragrafid otstarbekohasusele ja kiirusele. Nii MKS. § 49 järgi võib inspektor nõuda raamatupidamise esitamist ametiruumes, kui need pole vaja-

43) Vt. MKS üldkomisjoni seletus § 60 juurde: "Selle § järgi peab maksumääramine sündima andmete põhjal ja andmed peavad selguma aktist."

44) Vt. ka Lang. "Õigus" nr. 9-1938. lk.392.

likud ettevõttele jooksvaks tarvitamiseks. Tuvastusmaterjalide kogumine inspektori juurde võimaldab menetlust kiirustada jätmata tühja ajavahemikku, mil pole võimalust raamatupidamise vaatlusteks s.o. peale töötundide. MKS. § 46 järgi perioodiliste maksude alal võib Majandusminister kohustada üldisi tähtajalisi teateid andma. See on jällegi otstarbekohasem kui igal konkreetsel juhul üksikult nõudekorraldiste väljastamine inspektori poolt analoogiliste juhtude man.

45) Vt. Klitzmann, Teooria lk. 56, 62.

46) Vt. Klitzmann, Teooria lk. 200.

47) Vt. Vaabel, Ehitusprobleemid lk. 215; Ehitusprobleemide teooria ja praktika lk. 200. "Kõik need teated, mis on vajalikud teatavate maksude alal, võivad Majandusminister kohustada andma." (MKS. § 46)

III TUVASTUSVAHENDID.

§ 5. Teated maksukohuslasilt.

Lähteandmed maksu tuvastamiseks saavutame peamiselt maksukohuslasilt. MKS. § 42-järgi inspektor on õigustatud nõudma maksukohuslasilt endilt, nende seaduslikkudelt esindajailt ja ka arvatavailt maksukohuslasilt teateid nende eneste maksukohusluse kindlakstegemiseks. Nõue esineb siin administratiiv-üksikakti materiaalses mõttes s.o. primaarse eksekutiivakti näol, sest need loovad üksiknorme ja rakendavad neid.⁴⁵⁾ Administratiivakte materiaalses mõttes nimetatakse korraldisteks.⁴⁶⁾ Seega inspektor saavutab teated maksukohuslasilt esiteks nõudekorraldiste kaudu.⁴⁷⁾

Teiseks MKS. § 44-järgi perioodiliselt võetavate maksude alal võib Majandusminister

45) Vt. Kliimann. Teooria lk. 58,62.

46) Vt. Kliimann. Teooria lk. 200.

47) Vt. Vaabel. Põhiprobleeme lk. 136: "Nõudekorraldisteks nimetatakse neid korraldiseid, milledega hangitakse maksustamiseks või maksujäreelvalve teostamiseks vajalikke teateid, tõendeid või dokumente."

oma määrusega⁴⁸⁾ kohustada § 42 nimetatud isikuid, välja arvatud arvatavad maksukohuslased, üldisi tähtajalisi teateid andma.⁴⁹⁾ Sellekohane määrus tuleb avaldada RT-s hiljemalt üks kuu enne teadete esitamiseks määratud tähtaega.

Kolmandaks saavutab inspektor vajalikud andmed erimaksuseaduste alusel. Selle liigi juures pole vajalik väljastada nõudekorraldist ega määrust, vaid kohustus tekib siin ex lege-seadusest.⁵⁰⁾

Teadete mitteesitamine on sanktioneeritud kõigil kolmel alusel antavate andmete suhtes. Nii sätib MKS. § 147,1. l.: "Süüdlast, kes 1) ei esita määratud tähtajaks Maksudevalitsuse ametikohasele käesoleva seaduse põhjal nõutud üldisi, nimelisi või muid seaduse kohaseid teateid", ja 3) "esitab temalt nõutud nimelistes või üldistes

48) Vt. Määrus teadete esitamise kohta TM-alal.

49) Vrd. Lang "Õigus" nr.9-1938. lk.396; op. cit.34:"Siin MKS.§ 44 teeb ilmselt loogilise vea, viidates antud juhul määrusega kohustatavate isikute ringi suhtes MKS. § 42-le. Nimetatud § sõnab, et teateid võib nõuda ka neilt, kelle maksukohustus on ainult arvatav, järelikult ka arvata-vailt maksukohuslasilt. Viimaseid ei saa aga kuidagi kohustada vahetult määruse kui üldakti läbi, sest kelle arvamus osutub siin in concreto, kas antud inimene peab olema-tust teatama või mitte?"

50) Vt.nt. TMS.§§ 41,42; OMS.§620; PKMS. §§ 26,27 jne.

teadetes ebaõigeid andmeid või seletusi." - karistatakse rahatrahviga kuni 500.-kr., korduvatel juhtudel kuni 1000.-kr. Nimetatud trahve võib määrata vaid kahe aasta jooksul arvates seaduse rikkumise ajast. (MKS. § 148).

Sanktsioonidel on maksundusõiguses vaid siis tähtsus kui need on teostatavad st. kui on võimaldatud andmete kontroll.

1) Nõudekorraldisega nõutavate teadete sisuline ulatus on MKS-e poolt piiritletud eeskätt teadete nõudmisel isikute äraolekul nende esindajailt niivõrd "kuivõrt nõutavad teated puudutavad nende valitsemisel olevaisse varadesse ning tuludesse". Üldise piiri moodustab aga tuvastusmenetluse siht - isikute maksukohusluse kindlakstegemiseks ja maksumääramiseks (MKS. § 42). Teated, mida nõutakse, peavad olema loogilises sidestuses nende nõudmiste eeldustega (MKS üldkomisjoni seletus).

Teiseks teadete isikuline ulatus, keda MKS. § 42 põhjal antud nõudekorraldis kohustab, piirdub maksukohuslase endaga, tema seadusliku esindajaga ning arvatava maksukohuslasega.

Inspektor ei saa aga täiesti suvaliselt otsustada nõudekorraldiselise väljastamist. Tuvastamine peab lähtuma ikkagi maksukohuslase and-

metest esijoones. Põhjuseta möödaminek maksukohuslasest on oluline eksimus menetluskorra vastu ja muudab järgneva maksustamiskorraldise vaieldavaks. Erandina nimetatud põhimõttest esineb juhtum, kui maksuasutus saavutab hõlpsamini kõik vajalikud andmed maksuolmas-tiku esiletuleku ulatuse ilmestamiseks kindlalt loendatavaist allikaist.⁵¹⁾

2) MKS. § 44. põhjal Majandusministri määrusega kohustatud teadete andmine on vormilisest piiriteldud - "perioodiliselt võetavate maksude alal" so. selliste, mida võetakse ühelt maksukohuslaselt järgnevalt, pidevalt aasta-aastasse, mitte ühekordselt võetavad maksud,⁵²⁾ ja tolli- ning aktsiisimaksude alal. Viimaste maksude alal ulatub nõudmiste piir kaugemale, kuna siin võib nõuda nii teateid kui ka dokumente.

Vormiline piiritelu on seletatav praktiliste ja otstarbekohasusele vastavate kaalutlustega. Vormilt analoogilisi teateid võidakse nõuda ühe nõudekorraldisega, mis avaldatud

51) Vt. Lang "Õigus" nr.9-1938. § 6. "Maksukohustuslase andmete primaadi printsiip." - ka MPK.633-R-1934:"Käesolev maksustamine kuulub tühistamisele, kuna maksukomisjon, keheldes maksniku ülalpidamisel olnud perekonna liigete suhetes deklaratsiooni õiguses, on jätnud tähele panemata ja järel katsumata maksniku märkuse deklaratsioonil..."

52) Vt. MKS. üldkomisjoni seletus.

määruse kujul RT-s ja mis kehtib teatud liigi maksukohuslaste suhtes.⁵³⁾ Sellega hoitakse kokku asjatut kulu igakordsete nõudekorraldiste väljastamisest.

Sisuliselt määritleb MKS, et neid teateid saab nõuda ainult maksukohusluse, elukohtade, tuluallikate ja maksustamisaluste kindlakstegemise otstarbel perioodiliste maksude alal. Tolli- ja aktsiisimaksude alal aga mingit otsest piiri ei ole. Võib arvata, et siin Majandusministrile on antud suurem suva, mis on piiriteldud vaid tuvastusmenetluse üldiste põhimõtete ja sihiga. Võttes lähemale vaatlusele piiritelu perioodiliste maksude man, näeme et viimane lõik: "maksustamisaluste kindlakstegemiseks" haarab enesesse tuvastusmenetluse sihi taotlemise.⁵⁴⁾ See langeb kokku teadete sisu ulatusega tolli- ja aktsiisimaksude alal. Teiseks on maksukohusluse, elukohtade ja tuluallikate kindlakstegemine. Antud momendid pidestuvad tuvastusmenetluses kasutatavate

53) Vt. nt. Määrus teadete esitamise kohta TM-alal RT 35,101,840 Määrus PKMS teostamiseks. RT 1936, 1,4.

54) Vt. MKS üldkomisjoni seletus: "Maksustamisaluse all tuleb mõista seda üksikasjaliku andmestikku, mis on aluseks täpsa ja õiglase maksu määramisel."

lähteandmetega, haarates maksuolmi ja ruumilisi momente. Seega on antud vaid tuvastuseks vajalikkude elementide taksatiivne loetelu, mis sisuliselt hõlmab kõikide maksude alal ühtlasi elemente.

Määrusega kohustatud teadaandmise sisuline ulatus ühtub eelkäsitletud nõudekorraldisega nõutavate teadete sisulise hõlmavusega.

3) Ka erimaksuseaduste alusel⁵⁵⁾ nõutavad teated evivad sama vormilist ja sisulist ulatust nagu nõudekorraldisel või määruse alusel nõutavad.

Täiendandmeid võib inspektor nõuda maksukohuslasilt tõendite ja kontrollandmete kujul. MKS. § 56⁵⁶⁾ annab õiguse inspektorile otsustada, kas ta teatab maksukohuslasele, et

55) Vt. PKMS. §§ 26,27: "pärija ja kingisaaja on kohustatud andma teadeande kingi või pärandi koostise ja väärtuse kohta." TMS. §§ 41,42: "...teadeande oma tulude üle läinud aastal" ja aruandvad ettevõtted täielise aastaaruande ühes bilansiga. OMS. § 620 jj.

56) Vt. MKS. § 56: "Kui inspektor leiab, et mõne temale teadaoleva olulise asjaolu kohta, mis on tähtis maksukohuslase huvides, pole esitatud tõendusid, siis teatab ta sellest maksukohuslasele..."

teated temale olulise asjaolu kohta on tõendamata ja puudulikud.⁵⁷⁾ Inspektori suva on piiritletud lõikega: "mis on tähtis maksukohuslase huvides." See tähendab ühelt poolt objektiivsuse nõude väljendamist sest andmete kogumisel peab maksuasutus täitma objektiivselt seaduse nõudeid ja loobuma ühekülgselt (fiskuse) huvide kaitsest. Teiselt poolt on piiriks maksukohuslase andmete primaarsus. Tõendid, mis täiendavad oluliselt andmeid peab inspektor alati arvestama.⁵⁸⁾ MKS. § 56 on kehtiv aga ainult maksuasjade sisulise külje kohta, mitte vormilise⁵⁹⁾ ja niivõrd kui erimaksuseadused ei korralda teisiti.⁶⁰⁾

57) Vrd. Becker AO. § 172 - mille järgi maksuasutus võib nõuda, et maksukohuslane isiklikult ilmuks teadete andmiseks, talle varem teatatud küsimuste üle ja neid selletusi vandega kinnitaks. Vt. contra AKK § 19: "asjaosalisel vanduda vannet ja selle põhjal asja otsustada on keelatud."

58) Vt. MKP. nr. 2100 - R - 1934: "maksukohuslane on vastulauses palunud teatada, millal ta võiks ilmuda inspektori juurde kulusid tõendavate dokumentide esitamiseks, maksukomisjon ei ole aga temalt kulude dokumente nõudnud, millega on rikutud MKS § 56."

59) Vt. MKP. 1647-R-1933: "Käesoleval korral ei või tulla kohaldamisele MKS. § 56, kuna see § ei käi maksuasjade vormilise külje kohta."

60) Vt. AMS. §103, 2.1-järgi maksukohuslane ei ole õigustatud nõudma, et nende äriläbikäik või puhaskasu tehakse kindlaks äri- raamatute järgi kui maksukohuslane ise neid varem ei ole esitanud või selleks soovi avaldanud ei olnud.

§ 6. Teated tuvastusabistajailt.

Eelmises paragrafis käsitletud teateil maksukohuslasilt on peamiselt lähteandmete funktsioon tuvastusmenetluses. Käesolevas käsitletud teated evivad aga esijoones täiend- ja kontrollandmete funktsiooni ja on lähteandmeiks vaid erandina, kui teated maksukohuslasilt puuduvad./Maksukohuslase andmete primaarsus/.

MKS. § 45 korraldab teadete nõudmist tuvastusabistajailt. Asjaolud, mille kohta võib teateid nõuda on piiritletud ainult teiste isikute maksukohusluse ja maksustamisaluste kohta käivate andmetega. Teadete nõudmise eelduseks on nõue, et nõutavad teated võivad olla teada asutusele või isikule, kellelt neid teateid võetakse.⁶¹⁾

Teadete andmise kohustus tekib samadel alustel, mis käsitletud maksukohuslaste puhul so. nõudekorraldise, määruse ja erimak-

61) Vt. MKS. üldkomisjoni seletus.

suseaduste alusel.⁶²⁾

1) Sisuliselt MKS määritleb, et inspektor võib teateid nõuda: "inspektori poolt nimetatud isikute või ettevõtete maksukohusluse ja maksustamisaluste kohta käivate andmete kontrollimiseks. Seepärast peab inspektor väljastatud nõudekorraldisel märkima tingimata maksukohuslase nime, kelle üle teateid nõutakse ja missuguse maksu alal.⁶³⁾

Inspektor on kohustatud koguma ka neid andmeid, mis kõnelevad maksukohuslase kasuks, kuivõrd nende andmete olemasolu ja asukoht on talle teada ja kuivõrd nende esitamine pole võimalik maksukohuslasel endal (MKS § 54,21). Käesolev säte MKS-s nõuab selle juhtmõtte täitmist teadete hankimisel §§ 45-46 korras.⁶⁴⁾ Kooskõlas MKS § 54,1. l eeskirjaga, mis seab objektiivsuse nõude andmete hankimisel ja maksukohuslase andmete primaarse arvestamise nõudega ei tohi inspektor põhjenduseta kõrvale jätta

62) Vt. PKMS § 27: "...testamenditäitjad või päranditombu jätjad on kohustatud esitama teadaande.." Vrd. MPK 1689-R-1936: "...Teadaanne tuleb esitada ühe või teise poolt neist olenevalt sellest, kelle korraldusel pärand teadaande esitamise ajal on.."

63) MPK 215-R-1936: "MKS § 45 põhjal maksuinspektor võib teateid nõuda kolmandailt isikuilt (asutistelt) ainult teatud konkreetse maksustamise puhul. Et inspektor kaebajale saadetud nõudes ei tähendanud ära, missuguse maksukohuslase missuguse maksu alal teateid nõutakse, ei ole see nõudmine seadusepärane ja trahvimine on põhjendamata."

64) Vt. MKS üldkomisjoni seletuskiri: "...See paragraf on mõeldav ja rakendatav ainult MKS §§ 45-53 eeskirjade puhul, ning sellepärast on MKS § 54 püsimine täielikult rippuv MKS §§ 45-46 püsimisest."

maksukohuslase kasuks kõnelevaid andmeid. Siin esineb piiritlus inspektori suvale andmete kogumisel, kuigi teatud reservatsioonidega: "Kuivõrd nende andmete olemasolu ja asukoht on talle teada ja kuivõrd nende esitamise pole võimalik maksukohuslasel endal." Esimene tingimus viitab vaid sellele, et nõudekorraldist saab väljastada vaid kindlale isikule adresseeritult ja konkreetse maksustamise alal. Tõelise piiri esitab teine tingimus, kuna inspektor ei ole kohustatud koguma teateid nende tõendite ja asjaolude kohta, mida maksukohuslasel endal oli võimalik esitada, kuid mida ta ei teinud. Kui aga maksukohuslane hiljem esitab tõendeid ja teateid, siis inspektor on kohustatud neid arvestama kuivõrra ta neid tarvilikuks peab (MKS § 58), kusjuures inspektori suva on ka siin piiritletud nagu allpool selgitatud, ja kuivõrra erimaksuseadused ei korralda teisiti (ÄMS § 103,2).

Vastavalt kaubandus- ja ärielus esinevaile printsiibele on piiratud teadetenõudmine krediidiastutustelt, kui need teated puutuvad viimaste klientidesse ning nende varadesse ja tuludesse. (MKS § 45,2 l.) Teadete-

nõudmine võib siin sündida ainult Majandus-
ministri eriloaga tõsise vajaduse puhul⁶⁵⁾
või erandlikult erimaksuseaduste alusel, kui
need teisiti sätivad.

Määrusega võib ainult Majandusminister
peale panna üldiste teadete andmise kohustust,
missugune nõue peab sel puhul avaldatud ole-
ma RT-s. Kohustuse ulatus sisuliselt evib
samu piiritlusi, mis käsitletud inspektori
õiguses. Nii nt. ka Majandusministrile ei ole
jäetud suvaliselt otsustada teadete nõudmist
krediidiasutustelt, vaid seda lubatakse ai-
nult vastavate erimaksuseaduste põhjal.

(MKS. § 46,3.1.). Piiritlejaks inspektori
õiguses oli Majandusminister, viimase juures
aga erimaksuseadus. Tolli- ja aktsiisimaksude
alal on piiritlejaks ainult erimaksuseadused.
(MKS. § 46,4.1.).

Vormiliselt mõlema teadete nõude liigi
alusel on võimalus inspektorile tema nõusole-
kul suusõnaliselt maksuasutuses teateid anda.

65) Vt. MKS. üldkomisjoni seletuskiri: "Üldko-
misjon jättis selle võimaluse seadusesse
eeldusel, et teadete nõudmine krediidiasu-
tustelt sünniks ainult tõsise vajaduse puhul
ja ei muutuks üldiseks. - Jsk. 8. III 1934: "ins-
pektor võib teha ühise ettekande mitmete isi-
kute ja asutuste kohta ja Majandusminister
võib siis ühe resolutsiooniga luba anda kõi-
gi loetletud isikute ja asutuste kohta..."

Vastavalt kirjalikkuse printsiibile tuvas-
tusmenetluses koostatakse suusõnaliste tea-
dete kohta protokoll, millele kirjutavad
alla teadete andja ja inspektor või tema
eest vastav ametnik (MKS § 54,4.1). Oma õi-
guslike järelduste poolest on teated,
mis antud suusõnal ja protokollitud, täiesti
võrdsed kirjalikult antud teadetele. Ebaõi-
gete teadete andmine suusõnal toob samu
järeldusi, mis kirjalikkudegi ebaõigete
teadete andmine.⁶⁶⁾ Määrusega kohustatud
teadete esitamist võib nõuda sellekohastel
teateformulaaridel, neil on vaid otstarbe-
kohasuse tähtsus.

Eriseadustega pealepandud kohustuse
man tuleb eriti tähele panna krediidasutus-
telt teadete hankimist ja tolli- ning akt-
siisimaksude ala.

Teadete andmise kohustusest loobumise
õigus on vaid seaduses tähendatud juhtudel,⁶⁷⁾
peale nende ei ole usaldusvahekorrad avalikus

66) Vt. MKS. üldkomisjoni seletus.

67) Vt. MKS. § 47 - keelduda võivad: 1) abikaas,
ülenevad ja alanevad sugulased, külgjoo-
nes 2. astmeni. 2) teenijad. 3) arstid,
advokaadid. 4) võimalikud ja riigiteenijad
ning muud isikud seaduse alusel.

elus kaitstud.⁶⁸⁾

Tuvastusabistajailt saavutatavad teated on kõik kontrollitavad tuvastuse muude vahenditega (MKS §§ 48-53). Nende kontrollitavus kindlustab väärtust maksustamiselustena. Teiseks on siin rakendatud ka sanktsioonid, (MKS § 147), mis veelgi suurendavad teadete tööle vastavust.

68) Vrd. ka Ball. Einführung lk. 128.

§ 7. Tõendid.

Haldusprotsessuaalsed tõendid on käsitletavad ka tuvastusmenetluses kuigi eranditega, mis tingitud maksuvahekorra erilistest tingimustest. Tõenditega võib siin opereerida märksa vabamalt ja avaramalt kui vastavailkorral tsiviilprotsessis. Tõenditena on mõista kõike seda, mille abil või mille kaudu on võimalik tõendada oma nõudluste, väitluste ja seletuste tõelisust.⁶⁹⁾

Tõendeid on lubatud kasutada niihästi haldusaktiga loodud olustiku faktilise kui ka puhtjuriidilise külje tuvastuseks. Maksukohuslased võivad väita, et inspektori toiming ei ole õiguspärane sisuliselt või vormiliselt, esildades norme ning seks osundades seadusi, määrusi ja muid akte.⁷⁰⁾

Tõendite esitamiseks on maksukohuslane subjektiivselt õigustatud, mitte aga kohustatud, kuna maksutuvastus on maksuasutuste kohustus

69) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 268.

70) Järelikult ei kehti tsiviilkohtu põhimõtted: "inra novit curia" ega ka mitte "do mihi faetum, dabo tibi ius".

ja ülesanne.⁷¹⁾ Tõendamise oma otsuste kinnituseks on samuti eeskätt maksuasutuste kohustus. Siin ilmneb erand haldusprotsessuaalset menetlust, kus võistkondade vahelises võistluses mõlemad pooled ei ole subjektiivselt kohustatud tõendeid esitama.⁷²⁾ Maksustamismenetluses maksukohuslase subjektiivsele õigusele vastab maksuasutuse subjektiivne kohustus muretseda tõendeid ja teiselt poolt, võtta esitatud tõendid vaatlusele,⁷³⁾ kuigi maksuasutus pole kohustatud neid arvestama ja võib igal ajal tõestada vastupidist. Maksukohuslase poolt esitatud tõendite vastuvõtmist võib inspektor keelduda vaid siis kui: "nimetatud või esitatud tõendus pole kooskõlas seadusega või tõendusega

71) Vt. MKS. § 54.1. 1: "Inspektor hoolitseb selle eest, et maksukohuslase kindlakstelemiseks ja maksumääramiseks vajalikud andmed oleksid küllaldased." - ka MKS § 60: "Maksumääramise otsustab inspektor kõigi kogutud andmete põhjal." - Vrd. Becker AO § 204: "Das Finanzamt hat die steuerpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuerpflichtigen wesentlich sind." Bem. 3: "Grundsätzlich ist es Sache der Finanzämter den Sachverhalt aufzuklären, die Beweismittel zu suchen und die Beweise zu erheben."

72) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 268: "...Käepärast olevate tõendite esitamiseks on võistjad subjektiivselt õigustatud, ei ole aga üldpõhimõtteliselt selleks kunagi kohustatud..."

73) Vt. MKS § 56 ja § 57, 1.1. - ka RAO 2100-R-1934.

selgitatav asjaolu ei ole oluline asja otsustamisel või on juba küllalt selge.." (MKS. § 58). Inspektor otsustab selle täiesti suvaliselt, kuid ta peab arvestama sellega, et hilisem maksustamiskorraldis oleks küllaldaselt põhistatud ja tõendatud. Käsitletud keeldumine on kitsenduseks MKS. § 57,1.1. antud soodustusele: "...peale esitamiseks kohuslike tõeenduste võib maksukohuslane esitada ka muid kirjalikke tõeendusi, mis puutuvad maksukohusluse selgitamisse ja maksumääramisse.."

Teiseks esinevad tõeenditena ka asjatundjate seletused välja arvatud tollimaksu alal (MKS § 57,1. 1). Ka siin on kitsendusi maksukohuslase subjektiivsele õigusele. MKS § 57,2 1.- järgi "juhul kui ükski asjaolu, mille tõeendamiseks maksukohuslane palus kutsuda asjatundjat, ei leia viimase poolt kinnitamist, nõutakse sisse asjatundjale makstud tasu ja sõiduraha (MKS § 52) maksukohuslaselt maksuinspektori otsusel administratiiv sissenõudmise korras." Ka oma kulul ei saa maksukohuslane kutsuda asjatundjaid lõpmatusehi, püüdes nii kuritahtlikult menetlust venitada, vaid inspektor MKS § 58 korras kõrvaldab seesuguse tõeenduse.

Esildatust selgub, et MKS piiritleb tõe-

duste esitamise vormilist ulatust mitmetel juhtudel. Järgnevalt käsitleme tõendite sisulist ulatust.

AMS § 53 annab tõenditele õige laia ulatuse, mille järgi: "tõendusena võib kasutada kõike seda, mis aitab kaasa asja olustiku selgitamisele ning mis ei ole vastuolus seadusega." AMS § 51 sätib: "Ametiasutus määrab ameti kohuslikult selgitava menetluse käigu ja ulatuse, silmas pidades, et selle kaudu selguksid asja otsustamiseks tarvilikud asjaolud, ning et teiselt poolt see toimuks võimalikult otstarbekohaselt, kiirelt, lihtsalt ja väheste kuludega."

Seega maksuasutus määrab tõendite ulatuse peaaegu suvaliselt, olles piiratud vaid AMS § 51 viimase osaga. Tõeliselt peab maksuasutus silmas pidama vaid menetluses taotletavat sihti, mida rõhutab ka AMS § 51 esimene osa ja piiritlus esineb vaid sellega konkureerivana. Üldiselt peab inspektor hoolitsema selle eest, et maksukohusluse kindlaks tegemiseks ja maksumääramiseks andmed oleksid küllaldased (MKS § 54, 1. l). Andmete küllaldus avaldub selles, et need konstateeriksid vastuvaidlematult ja purgivald maksukohustust tingivate asjaolude esiletuleku ja

selgitaksid maksustamisalused.⁷⁴⁾ Seega on püstitatud üldine nõue, et andmed oleksid küllaldaselt tõendatud. Tõendite sisuline ulatus hõlmab kõiki toiminguid, mis vajalikud tuvastusmenetluses. MKS §§ 48-52 sätivad, et teadete kontrollimiseks ja muude maksustamiseks tarvilikkude teadete hankimiseks ning hindamiste toimetamiseks on inspektor õigustatud ette võtma järgmisi toiminguid: äriraamatupidamise vaatlus, ülevaatused kohapeal ja kutsuda asjatundjaid arvamuste avaldamiseks. See loetelu näitab tõendamisevahendeid, teiselt poolt osutuvad need ka lähteandmete allikaiks, juhul kui maksukohuslane ise pole teateid esitanud ega neid tõendanud.⁷⁵⁾

Tõendeid tavatsetakse harilikult liigitada 1) otsesed ja kaudsed. 2) kirjalikud ja suulised.

Otsesed on sellised, kus inspektor või tema volitusel temale alluv ametnik isiklikult tajub fakti nt: ülevaatus kohapeal, asitõendite vaatlus..

74) Vt. Vaabel. Põhiprobleeme lk. 145.

75) Vt. RAO. 312-II-1929: "Kaebaja ei ole tõendanud deklareeritud tulu, mis pärast maksuasutused olid õigustatud seda tulu hindama neil olevate andmete alusel.."

Kaudsed on sellised, mis saabuavad teiste isikute tajumuste kaudu ja tõendavad minevikus olnud fakte. nt: mitmesugused ürikud, tunnistajate ja asjatundjate ütlused, raamatupidamiste vaatlus tehingute tõendina..

Tähtsam liigitelu tuvastusmenetluse seisundist on suulised ja kirjalikud tõendid.

Suulised tõendid on suuliselt edasiantud faktid. Siia kuuluvad tunnistajate ütlused, asjatundjate arvamused ja ka maksukohuslase ja tuvastusabistajate teated. Nagu eespool aga veendusime kehtib tuvastusmenetluses kirjalikkuse printsiip ja selle alusel tulevad suulised tõendid protokollida, sest kõik andmed peavad selguma aktist, et neid ka järgnevail instantsel oleks võimalik kontrollida.

Kirjalikud tõendid kujutavad endast mitmesuguseid ürikuid, mis sisaldavad eneses kirjamärkide abil väljendatud teateid vastava asjaolu kohta. Siia kuuluvad dokumendid, äriramatud, kirjad, protokollid, aruanded, bilansid jne.

Kirjalikest tõendeist tähtsamad on dokumendid. Dokumentaalseiks tõendeiks loetakse tekstuaalseid mõtteväljendeid, mis on märgitud paberile või mõnele muule

notatsioonikõlvulisele esemele.⁷⁶⁾ Tõendus-
jõult ühe ja sama asja kohta käivaist tõen-
deist esimesele eelistuskohale asetuvad
ametnikkude ja asutuste aktid, teisele era-
õiguslikud formulaartehingud ja tehingud ava-
likkude instantside osavõtule ning viimasele
kohale tuleb seada kodused eratehingud.⁷⁷⁾
Avalik õiguslike aktide ehtsust ei saa
väärata ka tunnistajat öeldiste varal.

Dokumente liigitetakse avalikuiks- ja
eradokumendeks. AMS. § 56 sätib: "Vastava
ametasutuse poolt tema võimkonna piirides
väljaantud või koostatud dokument loetakse
avalikuks dokumendiks ja ta on tõenduseks
selle kohta, mida selles dokumendis amet-
likult korraldatakse, teatatakse või tõen-
datakse."⁷⁸⁾ Avalike dokumentide üle võib
tõsta vaid võltsimise vaidlust so. et
dokument on sisuliselt ebaõige, mitte aga
vaidlust dokumentide ehtsuse üle. Dokumen-
di võltsimine on kriminaalõiguslikult ka-
ristatav, kui ametiasutusel on põhjendatud

76) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 269.

77) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 271.

78) Vt. Avalikkude dokumentide kohta ka
AMS §§ 57,58.

kahtlus selle kohta, et esitatud dokument on võltsitud, siis võib ta menetluse edasi lükata kuni selgitamiseni. (AMS. § 59).

MKS. § 55 ja AMS. § 60 annavad soodustuse maksukohuslasele, kuigi kitsendava tingimusega: "Kui maksukohuslane toetub asjaoludele, mida on võimalik teha kindlaks kohtu- või valitsusasutuses olevate ametlikude dokumentidega, siis nõuab inspektor sealt nimetatud akti või vastavad väljavõtted või vaatleb neid kohapeal, või annab maksukohuslasele sellekohase tunnistuse teatise saamiseks." See on lubatud aga vaid siis, kui dokumendi väljanõudmine ei tekita asjatoimetuses viivituse.⁷⁹⁾ (MKS. § 55, 2. l).

79) Vt. MKS. üldkomisjoni seletuskiri: "Selle soodustuse kuritarvitamise ärahoidmiseks on nähtud ette vajalik keeldumise võimalus soodustuse andmisest."

§ 8. Äriraamatupidamise vaatlus.

Äriraamatud ei oma muidu maksundusõiguses mingit tähtsust, kui nende sisuline ja vormiline külg ei vasta täiel määral maksuseaduste erilistele otstarvetele. Neil on vaid siis tähtsus kui need on kontrollitavad ja kohuslikkus sanktsioneeritav.⁸⁰⁾

Raamatupidamisele on püstitatud nõuded, millised peavad täidetud olema, et raamatud oleks objektiivseiks tõendeiks ka maksuasutustele. VSK. 12 k. 10. j. sisaldab kaubandusõiguslikke norme, mis reguleerivad ja normeerivad äriraamatupidamist. Nimetatud nõuded on ka meil aluseks võetud praktikas. Liigitelles esitatud nõudeid: osutuvad vormilisteks nõueteks järgmised:⁸¹⁾ Sissekanded olgu tehtud raamatusse:

1) pidevalt, jooksvalt⁸²⁾ ja tehtud nende tekkimise ajal.

80) Vt. Vaabel "Õigus nr. 3-1928.

81) Vrd. ka Becker AO. § 162.

82) Vt. RAO 202-II-1930: "Ärikuulud, mis tehakse igapäev jooksvate kuludena, peavad ka iga päev raamatutest läbi kantud olema." -Vrd. erandina MPK. 33-R-1936: "...Värvid ja mitmesugused materjalid võivad olla sisse kantud aasta lõpul kogusummas, lähedes olukorrast, et trükikojas on peaaegu võimatu teha kindlaks iga kord värvi hulk."

2) kindlas süsteemis, kuna üksikud raamatud ei moodusta veel raamatupidamist.⁸³⁾

3) spetsifitseeritud, kuigi nõuded erinevad selle suhtes iga maksu alal.⁸⁴⁾

4) kindlalt püsivalt, tindiga või keemilise pliiatsiga, mis ei kustu.⁸⁵⁾

5) köidetud raamatusse või kartoteegi kujul nummerdatud ja tõestatud lehekülgedega.

6) eesti keeles, kuna võõrkeelsetest võidakse nõuda tõlkeid.⁸⁶⁾

7) üldistele raamatupidamise nõuetele vastavalt s.o. parandusteta või õiendatud parandustega, tühje kohti jätmata, kaapeid tegemata jne.

Sisulisteks nõueteks osutuvad:⁸⁷⁾ Sissekanded olgu tehtud

1) täielikult ja täpsalt.

83) Vt. MPK.1205-R-1934: "Kassaraamat üksi ei ole küllaldane ettevõtte läbimüügi tõestamiseks.."

84) Vt. MPK.990-R-1936: "Asjatundjate poolt koostatud ärraamatute läbivaatamise aktist nähtub, et tööstuse materjali kohta ei ole peetud spetsifitseeritud arvepidamist, selle tõttu ei ole ka võimalik materjalide ülejääke arvuliselt kontrollida.."

85) Vt. MPK.1205-R-1934: "...pealegi on MPK-le esitatud raamat osalt lihtsa pliiatsiga kirjutatud, missugune asjaolu võtab temalt ära üldse tõendusdokumendi võime."

86) Vt. Äriettevõtete raamatupidamise keele seadus. §§ 1-4. RT-1934, 109, 856.

87) Vt. RAO.30-II-1937: "Vormiliselt ärraamatud võivad olla küll õieti peetud, see aga ei tähenda veel, et ärraamatute sissekanded ka sisuliselt õiged on. Sissekanded olgu ka sisuliselt kontrollitavad."

2) põhjendatud dokumentatsioonil ja tõendatud.⁸⁸⁾ Tõendid, mille alusel sissekanded tehtud, peavad usaldusväärsed olema ja vabad võltsimise kahtlusist.⁸⁹⁾

Raamatupidamine peab peegeldama äri- ja ettevõtete seisü, et nende abil oleks võimalik kontrollida aasta lõpuks inventuuris näidatud ülejääke.⁹⁰⁾ Üksikud vead raamatupidamises, mis iseenesest ei takista äri- ja ettevõtete tõeliku seisü väljaselgitamist äriraaamatute alusel, ei või põhjuseks olla äriraaamatute tagasilükkamiseks. Kuid vead

88) Vt. RAO.86-II-1937: "...Kui maksukohuslane soovib, et tema raamatutes näidatud kulud arvesse võetakse, peab ta neid vastavalt tõendama; samuti peavad tõendised olema sissekannete kohta raamatutes..." - ka MPK.1232-R-1934: "...esitatud vihik ei ole küllaldane läbimüügi tõenduseks, kuna selle sissekanded tõendamata..." - ja MPK.260-R-1937: "MPK ühineb komisjoni seisukohaga, kuna sissekanded peavad olema tõendatud ja kontrollitavad."

89) Vt. RAO.6-II-1937: "Kohus leiab, et ka väliselt korralikult peetud raamatud võib maksustamisel kõrvale jätta, kui maksuasutustel tekib kahtlus, et tõendid, mille alusel raamatuisse sissekanded tehtud, ei ole usaldusväärsed..."

90) Vt. MPK. 777-R-1934: "...maksustamisaluste äriraaamatute järele vastuvõtmiseks seaduse üldmõtte järele on nõutavad põhitingimused: a) et raamatud annaks selge ja vastuvaidlemata pildi käsitatava ettevõtte tegevuse ja tegevustulemuste kohta ja b) et arvepidamine oma pidamise üksikasjades ei la- seks tekkida ühtegi kahtlust tulemuste kohta." - Ekspertide Ajutiste juhtnõõride seaduse (RT-1928,65,415) § 1 järele on nende ülesandeks selgitada kas raamatud õieti peegeldavad ettevõtte seisü, tulusid, kulusid ja tagavarasid.

peavad siiski sellised olema, mis on parandatavad, et juhul kui maksukohuslane palub uut äriraaamatute vaatlust ÄMS. § 103, l. 1. alusel, siis need maksustamisel arvesse võetud võiksid saada. Maksuasutus otsustab suvaliselt kas lubada uut äriraaamatute vaatlust.⁹¹⁾

Meil on kohustatud ainult aruandvad ettevõtted raamatuid pidama ÄMS.-alusel, kuid ka teistele ettevõtetele on eriseadusis määratud sarnased kohustused.⁹²⁾ Muudele ettevõtetele on raamatupidamine fakultatiivne. Kui need aga esitavad raamatud, siis peavad need vastama ülaltoodud nõuetele. Maksuasutuse ülesanne on kontrollida kas raamatud

91) Vt. RAO.30-II-1937: "...mis puutub raamatute teistkordse läbivaatamise palvesse, siis MPK leiab õieti, et selleks pole tarvidust, kuna leitud puudused ei ole tagant-järele kõrvaldatavad."

92) Vt. nt. Aj.LMS. § 18: "Korrapärase raamatupidamise puudumisel ettevõtte pidaja on kohustatud pidevalt peetavas raamatus või kaustas üles märkima ettevõtte päevased läbikäigud..(või inspektori eriloal nädalaläbikäigud).."- Vrd. Becker AO. § 164: "Auch wer nicht verpflichtet ist, Buch zu führen, soll wenn er ein Einkommen von mehr als 2000 RM. versteuert, seine Einnahmen fortlaufend aufzeichnen."

vastavad ülessäetud nõuetele ja kas nad õieti saavad peetud.⁹³⁾ Harilikult kohapealsete ülevaatuste ajal vaadeldakse äriraaamatuid ja tehakse sellekohane märkus raamatuisse, et juhul kui need esitatakse tõendina, siis nende tööle vastavus ja ehtsus oleks kindlustatud.⁹⁴⁾ Äri- ja arveraamatute ning dokumentide vaatlusi toimetatakse kohapeal harilikkuldel töö- või äritundidel.⁹⁵⁾ Kui nimetatud raamatud pole vajalikud ettevõttele jooksvaks tarvitamiseks, siis võidakse nõuda nende esitamist ametiruumes. (MKS. § 49).

93) Vrd. Becker AO. § 162. abs. 7: "Das Finanzamt kann prüfen, ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden. Grossbetriebe sind mindestens alle drei Jahre einmal einen ordentlichen Buch- und Betriebsprüfung durch entsprechend vorgebildete Beamte oder Sachverständige der Reichsfinanzverwaltung zu unterwerfen. Die Prüfung hat sich auf alle Verhältnisse zu erstrecken, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können. Die Prüfung hat jeweils den Zeitraum bis zu der zuletzt erfolgten Prüfung zu umfassen."

94) Praktikas on juhtumeid, mil vale raamatuid on esitatud, st. seesuguseid, mis üldse ei näita äri- või ettevõtte tõelist seisust või ei kuulu sellele äri- või ettevõttele.

95) Vrd. Becker. AO. § 198: "Wenn die Finanzämter befugt sind, zu prüfen, ob Bücher, Aufzeichnungen und Verzeichnisse wie vorgeschrieben geführt und vorgeschriebene Bescheinigungen ausgestellt werden, können ihre Beamten und die von ihnen nach § 206 beauftragten Personen die Geschäftsräume in den üblichen Geschäftsstunden betreten und diese Prüfung vornehmen."

Teiselt poolt, kas äriraaamatute alusel üldse on võimalik maksu määrata, selle küsimuse lahendamise kuulub asja sisulise otsustamise pii-ridesse ja maksuasutused on õigustatud selle üle otsustama kõigi toimetuses olevate andmete põhjal suvaliselt, oma veende järgi.⁹⁶⁾ Kui aga äriraaamatud on aluseks võetud, siis ei saa neid hiljem enam tagasi lükata ja maksuasutus on seotud nendega.⁹⁷⁾ Teiseks ÄMS. § 103,2. 1. sätib, et kui maksukohuslane ei ole soovi avaldanud äriraaamatute esitamiseks ega neid esitanud tuvastuse algul, siis ei ole tal hiljem õigust nõuda, et maks määratakse raamatute järgi.⁹⁸⁾

96) Vt. RAO. 456-II-1935.

97) Vt. RAO. 64-II-1937.

98) Vt. RAO. 510-II-1930.

§ 9. Asjatundjad ja tunnistajad.

Asjatundjate kohta ei leidu legaaldefiniitsiooni MKS-s ega ka AMS-s, kuigi teatavaid piirdepunkte nimetatud seadused asjatundjate määritlemiseks annavad. MKS. § 52, l. 1. sätib: "et inspektor võib kutsuda..asjatundjaid arvamuse avaldamiseks küsimustes, mille arutamine või hindamine nõuab erilisi teaduslikke, tehnilisi, majanduslikke või kunstilisi teadmisi; samuti ka äriraaamatute revideerimiseks.."99) AMS. § 72: "..asjatundjate arvamust neis asjus, mille läbivaatamine või hindamine nõuab eriteadmisi või -kogemusi" ja AMS. § 73: "asjatundjatena tuleb kasutada sellekohaseid ametlikke eriasutisi või asjatundjaid, kui eriseadus selleks ei tee takistusi. Ka teisi isikuid, kui ametlikke asjatundjaid ei ole või kui see on tarvilik asja iseärasuste tõttu."100)

99) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 272: "oskurite arvamust võidakse kasutada kõigil neil juhtumel, mil esitatud tõendite kontrollimine või teatavate asjaolude tunnetamine ning hinnang eeldab teaduslikke või tehnilisi, eriti aga majanduslikke või halduslikke eriteadmisi ja -oskusi.."

100) Vrd. Ball. Einführung lk.128: "Asjatundjad on oma töö, kutse või teaduse alal silmapaistvad ja tuntud esindajad."

Eeltoodud pidepunktide alusel võime konstrueerida asjatundjate mõiste. Asjatundjaiks on ametlikud või eraisikud ja asutused, kes rakendavad omi erialalisi teadmisi seaduses ettenähtud maksustamise huvides. See tähendab nii maksuasutuse kui ka maksukohuslase huvis, kuna seadus nõuab küllaldasi ja objektiivseid andmeid.

Asjatundjate ülesanne on öelda oma arvamus küsimustes, kus maksuasutus ise ei suuda tarviliselt objektiivselt lahendada asja. Inspektor võtab seda aga kui tõelist arvamust, mida teiste tõenditega võib ümber lükata, niikaua kui seda tehtud pole, jääb see arvamus aluseks tuvastusmenetluses.

Ärisaladuse põhimõtte hoidmiseks asjatundjad on kohustatud saladuses hoidma kõik temale teatavaks saanud andmed.¹⁰¹⁾ Selle nõude

101) Vt. MKS. § 53,1.1. - Vrd. Becker AO. § 206: "Die Finanzämter können Sachverständige zuziehen oder Prüfungsbeamte, die ihnen zugeordnet sind, verwenden. Sie können sich ferner oder Hilfe von Vertretern und Angestellten der Verbände und Vertretungen des Betriebs- oder Geschäftszweigs, denn der Stuurpflichtige angehört, bedienen. Die so hingezogenen Personen und Sachverständige haben über das, was ihnen durch ihre Tätigkeit bekannt wird, strengstens zu schweigen und dürfen diese Kenntnisse nicht unbefugt verwerten. Sie sind hierauf eidlich zu verpflichten."

kindlustamiseks on asjatundjate taandamise võimalus maksukohuslase poolt tema põhjendatud arvamusel, et teatud isikule ei või ärisaladusi avaldada, millest äri võiks sattuda halba seisukorda (halvaks krediidisaldust jne.).¹⁰²⁾

Asjatundjaks olemine on avalik kohustus, millest võib loobuda vaid mõjuvaid põhjusil (nt. ülevaatuse paik on üle 15 km kaugel asjatundja elukohast).¹⁰³⁾ Asjatundjate kohta on kehtivad taandumise ja taandamise eeskirjad. (MKS. §§ 39-41 ja AMS. § 74). Selgub, et usaldusvahekorrad on asjatundjate man hoopis rohkem kaitstud kui näiteks tutvustabistajailt saavutatavate teadete alal. (Vt. Supra § 6).

Asjatundjaid võib kutsida inspektor omal algatusel või asjaosalise palvel, kusjuures asjatundjaile maksetakse tasu ja sõiduraha Majandusministri poolt määratud normide järelle (MKS. § 52, 3. l.). Soodustus maksukohuslasele

102) Vt. MKS. § 53, 2. l. - Vrd. Becker AO. § 206: "Befürchtet der Steuerpflichtige von der Tätigkeit dieser Person die Verletzung eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses oder Schaden für seine geschäftliche Tätigkeit, so kann er sie ablehnen."

103) Vt. MKS. § 52 ja AMS. § 34.

on lubatud aga ainult kitsendava tingimusega; "kui ükski asjaolu, mille tõendamiseks maksukohuslane palus kutsuda asjatundjat ei leia viimase poolt kinnitamist, nõutakse sisse asjatundjale makstud tasu ja sõiduraha maksukohuslaselt.." (MKS. § 57,2. 1). Ei lubata üldse asjatundjaid kutsuda maksukohuslase palvel tollimakus alal (MKS. § 57,1. 1).

Tunnistajate käsitlemine on mõeldav üksnes vaieldava olustiku faktilise külje tuvastamiseks, sest tunnistajad on sündmuste või üksikute toimingute selgitajad.¹⁰⁴⁾ MKS. mõttes esinevad tunnistajad esiteks isikuna, kes tunnevad maksukohuslaste tegevust¹⁰⁵⁾ s.o. tuvastusabistajatena ja teiseks tõendajatena õiguskaitse huvides kohapealsetel ülevaastustel.¹⁰⁶⁾ Tunnistajate ütlused protokollitakse (MKS. § 45,4. 1) ja nende kohta kehtivad AMS. §§ 62-71 eeskirjad.

104) Vt. Kliimann. Haldusprotsess lk. 271.

105) Vt. RAO. 473-II-1936: "Inspektor ja MPK mainides asjatundjaid, on selle all mõelnud ülekuulatud tunnistajaid, kes tunnevad kaebajate tegevust nagu see nähtub MPK otsuste põhjustest ja seepärast sarnaste isikute kohta MKS. §§ 52,53 nõudeid täita ei olnud tarvilik.."

106) Vt. MKS. § 48,1. 1.: "...ülevaastuse juurde võib ülevaastav ametnik kui ka maksukohuslane kutsuda tunnistajaid.."

§ 10. Kohapealsed ülevaatused.

MKS-e nõuete täitmise järelvalve teostamiseks ja MKS. §§ 42,44 nimetatud teadete kontrollimiseks ning muude maksustamiseks vajalikkude teadete hankimiseks ning hindamiste toimetamiseks on inspektorid ja nende volitusel ka neile alluvad ametnikud õigustatud toimetama ülevaatusi kohapeal. (MKS. §v48 ja AMS. § 76).

Nende tähtsus seisneb eriti ÄM-alal maksustavate ettevõtete man. ÄM-alal kuuluvad maksustamisele: 1) kaubanduslikud 2) tööstuslikud ettevõtted 3) muud ettevõtted ja iseseisev kutseline äritegevus.

Maksustamiseks jaotatakse ettevõtted a) aruandvaiks ja b) mittearuandvaiks. (AMS. §§ 22,23 - -RT-1938.39,353). Aruandvad ettevõtted on kohustatud koos äriteatelehtedega esitama aastaaruande bilansiga, kasude ja kahjude arve, arvete läbikäigu jne. Seega need on kohustatud pidama raamatuid. Paiklik ülevaatus toimuks nende juures raamatute vaatlusega ja viimaste võrdlemisega tegelikult äris, ettevõtte ruumides või nende abiruumides töödeldavate ja hoitavate toodetega.

Eriti suurt tähtsust omab paiklik ülevaatus

mittearuandvais ettevõtteis. Nende kohta raamatu pidamist obligatoorselt ei esine. Igal toote liigil on aga eri tulu % tootmisel või müümisel. Ka on liigitatud äritunnistused ja nende hind, millise liigituse tunnusteks on: puhaskasu, ruumide suurus, tööliste arv ja võime, põhikapitali väärtus, materjali ostusumma, ettevõtte tegevusala, muud ettevõtte tegevuse ulatust näitavad tunnused.¹⁰⁷⁾ (ÄMS. § 28). Läbikäigu hindamine peab toimuma ainult vaatluse teel ja võrdlusandmete kasutamisega. Et selliselt saavutatud maksustamisalus oleks küllalt objektiivne ja tõepärane, mis vajalik ühtlase maksustamise läbiviimisel, siis peab ametasutus kõiki võimalikke teateallikaid kasutama.¹⁰⁸⁾ TM-alal

107) Samad elemendid võivad osutudasisisulisiks põhjusiks äriraaamatute tagasilükkamiseks. Vt. RAO. 545-II-1935: "Käesoleval juhul on ÄM-komitee äriraaamatud kõrvale jätnud, silmas pidades äri tõelist tegevust, tööliste arvu, võrdlusandmeid teiste sarnaste ettevõtetega ja muid tingimusi, mis suguste andmete põhjal ÄM-komitee ei pidanud üldse usutavaiks äriraaamatuid, sest komitee andmete järele pidi äri tegutsema kasuga, kuna äriraaamatud aga näitasid kahju."

108) Vrd. Becker AO § 204. Bemb: "Da das Finanzamt von Amtswegen vorzugehen hat, muss er alle ihm erreichbaren Erkenntnisquellen benutzen."

inspektor on samuti õigustatud ülevaatusi toimetama. Ülesantud kulusid võrdlema tegeliku olukorraga nt. maa- ja majapidajate juures.

Sellistel ülevaatusel on aga ainult siis efektiivne mõju, kui need tulevad ootamatult ja teostatakse pidevalt. Seepärast on ülevaatusi toimetavail maksu- ja politseiametnikel ühes kutsutud tunnistajatega õigus igal ajal takistamata (suletud ruumid tuleb avada) sisse pääseda kaubandus- ja tööstusettevõtteisse, laoruumidesse ja muudesse kohtadesse, kus toimub äriiline tegevus.¹⁰⁹⁾ Isegi siis, kui maksuasutus on saanud usaldusväärseid teateid, et ilma õiguseta teatud ruumes töödeldakse või kaubeldakse, on maksuametnikud ruumipidaja ja kutsutud tunnistajate juuresolekul õigustatud ülevaatusi toimetama.¹¹⁰⁾

109) Vt. ÄMS. § 49 - Vrd. ka Becker AO § 196,198.

110) Vt. ÄMS. § 50 - Vrd. ka Kliimann. Haldusprotsess lk. 273: "...paigavaatlust korraldatakse .. esemete vaatlemiseks kaevandusis, murdudes, vabrikuis, tehaseis, jõujaamus, töökodades, ärides, haiglates, lokaales jne..."

Ülevaatuste sisulised ja vormilised piirid tulevad seega ülevaatuse otstarbest ja sihist. See on kontroll, kas ülesantud kogu äri- või tööstustegevuse toodete ja kaupade iseloom konkreet juhul vastab maksuseaduste eeskirjadele või üldise läbikäigu kindlaks tegemine maksustamisaluste saavutamiseks s.o. vajalikkude teadete hankimiseks. Selline piiritlus ulatub ka MKS. § 48,3. 1. nimetatud äriramatute ja dokumentide vaatlusele §§ 45,46 ettenähtud teadete saamiseks ja esitatud teadete kontrollimiseks. Sisuliseks kitsenduseks on vaid MKS. § 59: "tollimaksu määramisel kaupade läbilaskmise puhul tollipiirist ei kohaldata MKS. §§ 48-50."

Ülevaatuse teostamise õigusest maksuametkonnale järgneb, et tööstuse-, äri-, maja- jne. pidajad on kohustatud ülevaatust teostajale ametnikule abiks olema. Nt. Ladudes ja ruumides kaupade loetelu ja kontrolli kergendades, valgust muretsedes jne.¹¹¹⁾

MKS. § 49-järgi: "...Kohalikke ülevaatusi toimetatakse kohapeal harilikudel töö- või äritundidel. Äriramatuid, mis pole vajalikud

111) Vrd. Becker AO. § 167.

ettevõttele jooksvaks tarvitamiseks, võidakse nõuda esitada ka ametiruumes." Jälgides eespool toodud sisulist ulatust, märgime, et ka teisi esemeid peale äriraaamatute võidakse tuua ülevaatusteks ametiruumesse. Seega mahub ülevaatuste mõistesse ka mittekohalikud ülevaatused s.o. ülevaatused ametiruumes portatiivsete esemete suhtes.

Vastavalt kirjalikkuse põhimõttele, et andmed peavad selguma aktist, koostatakse ülevaatusete kohta protokoll,¹¹²⁾ milles märgitakse:

1) koht, aeg, ese, 2) ametnikkude, tunnistajate ja asjaosaliste nimed, 3) ülevaatusete käik ja tulemused (nt. tööliste arv, masinate arv ja võime, teated äri- või tööstustegevuse peatuste üle teatavatel perioodidel, müügi iseloom jne.) 4) tunnistajate seletused. 5) kõigi asjaosaliste allkirjad.

Praktikas on kujunenud selliste ülevaatusete teostamine ja äriraaamatute kontroll kaks korda aastas.

112) Vt. MKS. § 50 ja AMS §§ 22-30.

§ 11. Lõpposa.

Maksumääramine sünnib kõigi kogutud andmete põhjal, arvestades riigi kui ka maksukohuslase kasuks kõnelevaid asjaolusid.¹¹³⁾ (MKS. § 60).

Viimane lõige kohustab maksuasutusi asjalikuks ja objektiivseks tegutsemiseks. Mittekinnipidamine sellest annab maksukohuslasele õiguse nõuda õiguskaitsse korras põhjendamata hinnangute kõrvaldamist.

Eelkäsitletud üksikasjalikust andmestikust moodustatakse maksustamisalus, mille põhjal inspektor või komisjon määrab maksusumma arvutamise teel, mis on puht kantseleiline töö. Erimaksuseadustes on antud maksumäär ja selle arvutamise viis (TMS, ÄMS jne).

Kui aga ei lähe korda hankida maksumääramiseks vajalikke andmeid, või kui need pole

113) Vrd. Tšehhi otsemaksude seadus §§ 312, 324: "Die Bemessungsbehörde ist verpflichtet, alle Behauptungen und Einwendungen zu erwägen, sie mit den Ergebnissen der behördlichen Erhebung zu vergleichen, sachlich das gesamte Material zu verwerten, weitere Erhebungen vorzunehmen und das vorhaltsverfahren fortzusetzen."

usaldusväärsed, siis määrab inspektor maksu õiglase hindamise teel andmete põhjal, mida on läinud korda koguda, kasutades ühtlasi ajakohaseid võrdlusi teistes samalaadilistes asjades kindlakstehtud andmetega, samuti tarbekorral ka asjatundjate arvamusi. (MKS. § 61).

Hindamisel kasutatud andmed peavad olema põhjendatud. Ei või andmena olla kalkulatsioon inspektorile või komisjonile maksu määramiseks hindamise alusel, millest ei nähtu misugustel alustel see on koostatud.¹¹⁴⁾

Hindamisel tarvitatavad võrdlusandmed on oma iseloomu poolest umbkaudsed andmed ja neid võivad maksuasutised arvesse võtta ainult kindlate andmete puudumisel. Maksuasutused ei või neid andmeid absoluutseks lugeda, vaid ainult suhteliselt kasutada hindamisel. Hindamine võrdlusandmetel on õigustatud üksnes siis, kui on tõendatud, et siin maksukohustus üldse on tekkinud.¹¹⁵⁾ (nt. suuräril teataval perioodil ei tarvitse üldse tulu anda, mis tingiks maksukohustuse

114) Vt. RAO. 148-II-1935.

115) Vt. RAO. 483-II-1936.

tekkimise TM-alal).

On tarvis mõlemate poolte tegevust koordineerida, siis saab kindlustada objektiivse töö leidmist tuvastusmenetluses. Vastastikku peab esinema tasakaal. Kui maksuasutus oma otsustamisel on seotud vormiliste tõestamisalustega, siis ka tasakaaluks maksukohuslase vastuväited peavad olema seotud tõestamisnõudega.¹¹⁶⁾ Kui objektiivsuse saavutamiseks mõlemal poolel tahe ei puudu, siis pääsevad MKS nõuded täiel määral kehtivusele.

116) Vt. Vaabel "Õigus" nr. 4 - 1928.