

E. V.
TARTU ÜLIKOOLI
DIPLOMIAKTO
4. märts 1939
N^o 421
TARTU

Töö punktide talle koostamine
koostajale allkirjaga: Anvestat
allkirjaga tulemusi, võiks
võtta ka diplomaatiga.
22/3/39.

Ad
8036.

J A A N U S Ü L A V E R E

DIPLOMITÖÖ

=====

TEMPELMAKSU SEADUSE

=====

K R I I T I K A .

=====

hjo ja hjo sake?
hake?
hjo. püüa. j. m.
Sõdem!

21. III 1939. loetlusel õigusteaduse

J. Ulavere.

TEMPELMAKSU SEADUSE KRIITIKA.

I.

Käesolev kriitiline ülevaade käib praegukehtiva tempelmaksu seaduse kohta, mis riigikogu poolt vastuvõetud 22.mail 1928.a. ja üllatud Riigi Teatajas nr.45, samast aastast. Seadus hakkas kehtima 1.juulist 1928.a. Üle kümneaastase tegeliku rakendamise juures on algseadust mitmeid kordi täiendatud ja muudetud. Need täiend- ja muutmise seadused on järgmised: sead. 11.nov. 1932 (R.T. nr.88), 3.maist 1935.a.(R.T.nr.43),1938.aastast kaks sead. (R.T. nr.nr.30 ja 82). Peale nende kui tähtsamate veel mõned täiendseadused.

Kõik täiendseadused on olnud väga piiratud ulatusega, tingitud mõne teise seaduse muutmisest, mõne uue seaduse nõudeist (näit.uuest veksliseadusest - R.T.nr.82,1938) või puhtfiskaalseist tarvidusist - kõrgendada tempelmaksu seaduse tariifis loetletud maksumääre. Kuid ka sellel piiratud alal on muudatused õige tagasihoidlikud, enam konarlusi siluvad kui uut ütlevad, uutest suunadest rääkimata. 1928.aasta mais loodud süsteem ja põhimõtted püsivad vankumatult.

Tempelmaksu seadus sisaldab teksti kitsamas mõttes ja tariifi. Tariifi osa on laiaulatuskikum - umbes kaks kolmandikku seadusest. Üldiselt tekst näitab kätte põhimõtted ja tariif täidab nad konkreetse ja üksikasjalise sisuga. Ka on tekstil üldosa ilme - anda selgust tariifis kui eriosas korduvalt tõusetuvaile küsimusile.

2 / Tekst tahab hõlmata kogu tariifipuutuvat olma, temas loetletakse tempelmaksu objekte, subjekte, maksu alammäära, määritletakse menetlust, jne. Tempelmaksu tariif määritleb maksustamise alust ja maksudokumendi määra. Kohati annab ta isegi juhtnööre dokumentide ja paberite tempelmaksmise korra kohta (näit. tariif nr.43), mida üldiselt ja ka üksikasjaliselt reguleerib üldosa § 17.

Seaduse tekst ehk üldosa on viiejaoline: 1) tempelmaksu maksmise kohustus, 2) tempelmaksu kohustuse täitmise aeg ja kord, 3) tempelmaksu seaduse nõudmiste täitmise järelvalve, 4) trahvid tempelmaksu seaduse rikkumise eest ja nende määramise kord, ja 5) täiendavad määrused. - Nii grupeerub sisu seaduse enese loendusel.

Tariif on kolmeosaline, ja nimelt: 1) kirjavahetus riigi- ja omavalitsusasutistega ja nende ametnikega, 2) varanduslikud aktid ja dokumendid, ja 3) väärtpaberid.

Peale tempelmaksu seaduse on antud asja kohta rida määrusi, milledest olulisemad: 1) Juhtnöörid dokumentide ja paberite tempelmaksmise korra kohta (R.T.nr.58,1928), 2) Juhtnäär armuandmise palvete ning elamisloa saamise palvete tempelmaksust vabastamiseks (R.T. nr.71, 1928.a.), 3) Juhtnöörid Tempelmak-

su seaduse § 17 p.7 käsitamiseks (R.T. nr.71, 1932.a.), 4) Majandusministri määrus ülalpidamise väärtuse määramiseks tempelmaksu arvutamisel. (R.T.nr.2, 1938.a.), 5) Majandusministri üldkorraldus dokumentide sularahas tempelmaksu korra kohta (R.T. nr.21, 1937.a.). Nimetatud üldkorralduse alusel on Riigi Teatajais avaldatud paljud asutised ja ettevõtted, keda soodustatud tempelmaksu tasumisega erikorras (sularahas).

Tempelmaksu seaduse tühikute täiteks ja üldse seaduses mitteleiduvate vastuste peale, eriti maksude tasumise, maksuvõlgade kustutamise ja ülemääralise maksu tagasisaamiseks, on rakendatav Maksustamiskorralduse seadus (R.T. nr.1, 1932.a.).

II.

Võiks tekkida põhjendatud arvamus, et kõiki ülalloendatud seadusi ja määrusi tundes ja arvestades, meie saame üle kõigist raskusist, mis tõusetuvad seaduse tegelikul rakendamisel. Kuid see arvamine johtub, kui vähegi süüvida tempelmaksu seadusse. Paljude erinevate menetluste kõrval evib seadus väga komplitseeritud sisu. Tekst ja eriti tariif opereerib maksundusõigusele võõraste mõistetega. Nii lepingute üksikud liigid juhivad meid obligatsiooniõiguse valdkonda, tsiviilõiguslikud on kinnis- ja vallasvara mõisted ning tempelmaksu kohustuse aja määritlemine. Seega peame tundma meie kehtivak tsiviilkodeksi - Balti Eraseaduse - sätteid. Teiseltpoolt kaubandusõigus on lisandanud eraõiguslikele sätetele omad iseloomulikud nüansid ja iseseisvad mõistedki, mida peame arvestama. Peale nende esinevad mõisted raamatupidamisest ja pangandusest. Seega minek teiste distsipliinide juurde on paratamatu. Nende tundmiseta võib küll seaduse tegelik rakendaja õieti talitada mõne lihtsamõttelise dokumendi tempelmaksustamisel ja arusaamisel olla tempelmaksustamise korrast, kuid seda halvem on lugu paljude teiste küsimuste teadlikul ja õigel lahendamisel. Viimatimõeldud juhud, kui nad taoti ka arusaavatena ja lihtsatenagi esinevad, sisaldavad eneses varjatud viiteid teistele õiguslikele distsipliinele. Kõigist öeldust ka järeldus: tempelmaksu seadus omas terves ulatuses on täpsalt tajutav neile, kes kompetentsed kõrvalteaduste mõistetega. Need on siis kas juristid või seadusega kauategelenud praktikud. Aga ka neile valmistavad seaduse komplitseeritud üksikjuhud palju peamurdmist.

Kas lõpuks ongi tarvilikud tsiviil- ja kaubandusõiguslikud mõisted? Kas maksuolmana figureerivaid dokumente meie ei saa liigitada uute, finantsõiguslike mõistete alusel? Nii saaksime vältida "laene" ja ühes sellega läbi ajada "lihtsamalt" - tungimata kõrvalteaduste juhtnööride manu.

Maksundusõiguses pole aga mõisteid küllaldaselt, eriti alusmõisteist tuleb kätte nappus. Sooviksime dokumentide liike seepärast vähendada, vähendaksime riigi sissetulekuid, soodustaksime ebavõrdsust ja ebaõiglust, ja mis eriti väljatõstmist väärrib, näitaksime kätte palju otseseid ja kaudseid käike

olevategi dokumentide juures maksust põikamisele. Sest kui on olemas teatud tehingute liigid, mis maksu alla ei kuulu, miks siis mitte kasutada maksuvaba vormi. Inimese loomuses peitub juba niigi palju energiat ja leidlikkust ebamugavaist maksest kõrvalehoidmiseks, maksukohustuse varjamiseks; kahjulikud pretseendid ei laseks end kaua oodata. Nii siis nõue - kui varanduslikud dokumendid on võetud tempelmaksustamise aluseks, siis ka loendatult ja purgivalt kõik varanduslikud dokumendid, olgu siin vankumatuks reegliks.

III.

(jastuse alus?)

Seega tsiviil- ja kaubandusõiguse abi osutub paratamatuks. Võõraste mõistete kasutamine võib sündida kas puhtal kujul või muundatult, s.o. selliselt, kus tempelmaksu seadus eriseadusena kitsendab või laiendab üldseaduste - Balti Eraseaduse, Vene Kaubanduse Seadustiku, j.t. - sätteid.

Tempelmaksu seadus kõigi tüüpiliste lepingute juures tarvitab kolme teed, ja nimelt: 1) jätab lepingu muundamata, 2) kitsendab või 3) laiendab nende mahu.

Maht esineb muutmatuna, ja seda kõigepuhtamal kujul, järgmiste lepingute juures: abieluleping (tariif nr.13), bodmerii (tar.nr.15), jagamise ja osastamise lepingud (tar.nr.22), kirjastuselepingud (tar.nr.26) ja kontsessioonilepingud maapõuevarade kohta (tar.nr.35). Kõigil neil lepinguil on ainult üks tempelmaksu määr ilma igasuguste eranditeta. Tegelikus elus nimetatuid bodmerii ehk merilaenu lepingut sõlmitakse väga harva.

Muundamatud on veel järgmised lepingute liigid, kusjuures aga ühe lepinguliigi piires on juba erinevad maksumäärad, või teisiti öeldes - liigid jagunevad mõnede tunnuste järgi eriosadesse: eellepingud (tar.nr. 18), hankelepingud (tar.nr.20), lepingud käemeheks olemise, tagandise maksmise, pantimise, kautsjoni ja käsiraha kohta (tar.nr.23), laevade või selle osade ost-müügi lepingud (tar.nr.32), pärimislepingud (tar.nr.38), komisjonilepingud (tar.nr.29), veolepingud (tar.nr.51) ja üüri- ning rendilepingud (tar.nr.55). Kõik nimetatud lepingute sisule vastavad tehingud mahuvad siia, purgivalt, eranditeta.

Teises kategoorias tempelmaksu seadus piirab maksu võtmist, loetelles erandeid, mis tempelmaksuvabad. Esinevad juhud on nimetada: 1) Tariif nr.19 - eluaegse rendi-, pensioni-, ülespidamise ja maksete lepingud (neist maksuvabad lepingus ettenähtud kinkija, tema sugulaste, abikaasa või adopteeritud laste ülalpidamise kohustus); 2) Tariif nr.21 - hoiuleandmise lepingud (erand - pankadesse väärtuste hoiuleandmise lepingud); 3) Tariif nr.24 - kinkelepingud, ühes arvatud kinkelepingud surma puhuks (erand - kinkelepingud seaduse § 12. tähendatud asutiste, seltside ja ühingute kasuks); 4) Tariif nr.25 - kindlustuslepingud poliiside jne näol (erandid - edasikindlustuslepingud, põllumajanduslik koduloomade kindlustus üldse, külvide rahe vastu kindlustus, krediidi kind-

lustus, posti ja raudtee saadetiste kindlustused ning tööliste ja teenijate kindlustused õnnetujuhtumiteks kindlustusühinguis); 5) Tariif nr.28 - kokkuleppetöimingud (sobingud) (erandid - kokkulepped, mis töökaitse ametnikud kinnitanud ja need, mis kohtuprotsessis protokollis võetud); 6) Tariif nr.37 - ostu-müügi lepingud (erand - elektrivoolu, gaasi ja vee ostu-müügi lepingud elamute tarveteks); 7) Tariif nr.39 - põlise rendi, põlise obroki ja sarnased kinnisvarade põlise tarvitamise lepingud (erandid Riigimaade põliseks tarvitamiseks ja omanduseks andmise seaduse ja Maaseaduse täiend. ja muutm. seaduse alusel); 8) Tariif nr.40 - ühingute lepingud (erandid - seaduse § 12 p.p. 2 ja 3. nimetatud seltside, ühingute ja liitude põhikirjad, resp. lepingud j.t.); 9) Tariif nr.42 - isiklikud teenistuslepingud (erandid - kui lepingu aastane tasumäär ei ületa 1200 krooni, jne, lepingud artellidega, riigi- ja omaval. asutistes eraisikutega tehtavad lepingud vaba kokkuleppe alusel).

Nagu nägime, esimesse ja teise kategooriasse kuuluvad lepingud pole kõik tüüpilised, vaid mõned tuletatud ka iseseisvalt. Kohustusõiguse kahepoolsete kokkulepete lai raam võimaldab seda.

Kolmandasse kategooriasse, s.o. sellisesse, kus tempelmaksu seadus eriseadusena laiendab lepingute tüüpilist mahtu, kuulub ainult töövõtte (tariif nr.47). Balti Eraseaduse järgi töövõttel on omad kindlad tunnused. Need oleksid: töövõtja kohustub üle andma teisele isikule - tellijale - vastava tasu eest teatava töö produkti või saaduse. Töövõtja teotseb iseseisvalt ja annab üle ainult lõpptulemuse, seda kõik aga tellija materjalist. Kuulub materjal aga töövõtjale, tuleb Balti Eraseaduse järgi kohaldada ost-müügi sätteid. Tempelmaksu seaduses on töövõtte sõnastatud kahe alajaotusega. Nimelt on punkt A all töövõtte lepingud 0,5%-lise maksumääraga töövõtte summast ja teiseks punkt B all teised lepingud järgmises sõnastuses: " kui lepingu objektiks on vallasvara valmistamine töövõtja materjalist" - tuleb kohaldada ost-müügi tariifi nr.37 (1%-lise ja 0,2%-lise maksumääraga ostuhinnast). Kuna on otseselt viide tehtud ost-müügile ainult vallasvara valmistamise kohta töövõtja materjalist (mis Balti Eraseaduse järgi niikuinii töövõtte alla ei kuulu), tuleb vastava normikriitika-ga lähenedes tunnistada kinnisvara valmistamine töövõtja materjalist siiski töövõtteks, vastandina meie tsiviilseadustikule. Viimase ees on tempelmaksu seadusel kui eriseadusel tõlgenduslik primaat.

IV. (??)

Tuleb küsida, kas kõik need muundused, kärped ja laiendamised, on vajalikud ja kas nad on selged tõlgendamise seisukohalt?

Muundamatute lepingute man küsimust ei kerki, sisu kitsendavate lepingute juures langeb aga kogu raskuspunkt seaduses loetletud erandite analüüsile. Siin on mõeldavad kaks teed: kas märkida erandit üldklausliga, s.o. tunnuste abstraktse fikseerimisega või tarvitada enumeratiivset loendit - kõigi asjaolude konk-

reetset mainimist. Tempelmaksu seadus tarvitab siin teist teed - loetleb konkreetseid alasid. Näit ost-müügi alla ei kuulu ja on tempelmaksuvabad $\frac{2}{3}$ elektri, gaasi ja vee ostu-müügi lepingud elumajade tarveteks" (tar.nr.37, erand 2). Teisel juhul seadus erandeid tariifis ei mainigi, vaid teeb viite üldossa. Nii kinklepingud, kus lepingud tehtud sead. § 12. nimetatud asutiste, seltside ja ühingute kasuks, on tempelmaksuvabad. § 12 loetleb neid isikuid ja asutisi osalt konkreetselt (näit. Eesti Punase Risti Selts, Kaitseleit, Vigastatud Sõjameeste Ühing ja selle osakonnad, jne), kuid lisab siis juurde asutisi, " kes tegutsevad ainult usulise, heategeliku, hoolekandeline, haridusliku, teadusliku, kunstilise, karskusliku, tervishoiulise, kehakasvatuseliku või muu sellise üldkasuliku sihiga". Viimati nimetatus on oluline asutise siht, otstarve, seega tuleb juba esile abstraktsete tunnuste kogum. Oieti on siin tegu kahe printsiibi teineteisesse põimuvusega, segunemisega.

Puuduvad alused väiteks, et need erandid pole vajalikud või ei teeni nad mingit eesmärki. Seadusandja kaalutlused mõnede tehingute soodustamiseks, s.o. maksust vabastamiseks, näivad põhjendatutena. Nii vabastades elektrivoolu ost-müügi lepingut tempelmaksust, ei pidurdata maa elektrofitseerimist, vaid vastuoksa, antakse sellele kui üldkasulikule ettevõttele takistusteta arenemise võimalused, silmas pidades kirjalike lepingute sõlmimise juures kulude vähesust. Kõikide erandite juures üksikult seisukohta võtta on raske. Mis puutub tõlgendamisse, siis eriliste raskustega siin tegemist teha ei tule.

Töövõtte mahu suurendamine kinnisvara valmistamise näol töövõtja materjalist - ei näi olevat põhjendatud. Väga hästi võiks vallasvaralise objekti juures puududa klausel, mis viib selle varaliigi kinnisvarast lahutamisele, andes talle erineva maksumäära. Raske on siit välja lugeda erilisi fiskaalseid eesmärke. Tariifipunkt on aga saanud raskepärasemaks, komplitseeritumaks, mis ei ole mitte kasuks seadusele.

V.

Päale loetletude tuleb ~~küsimuseks~~ varanduslike lepingute hulka arvata ka tariif nr.43 nimetatud "tellimised". Tiitel igatahes seda väljalugeda ei luba, kuid redaktsiooni lähem analüüs võimaldab äramäärata täpsama sisu. See redaktsioon on tempelmaksu seaduses õnnetuim. Lõpmata palju on selle küsimusega pead murdnud praktikud ja juristid. Isegi kaks Riigikohtu otsust on annud siin kaks täitsa erinevat seisukohta.

Peapuudus seisab siin seaduse ebaselges, vastuolulises sõnastuses, mis on järgmine: "Tellimised, s.o. kirjalikud ettepanekud (nõudmised, teatused) töövõtte, hanke või teist varalist laadi käsundi täitmiseks - kui nad on täitmiseks vastu võetud ja asendavad lepinguid" tempelmaksustatakse nagu vastavaid lepinguid. Milliseid ettepanekuid või tellimisi peame siis tempelmaksustama?

Redaktsioonist võime lugeda sellisteks kirjalikke ettepanekuid, mis täitmiseks vastu võetakse. Nii näit. üks firma teeb teisele ettepaneku - muretseda talle teatud kaup ja ettepaneku saaja muretsebki. Kuna kirjalik ettepanek on olemas ja ettepanek on "täitmiseks vastu võetud", siis n.n. tellimine ongi saabunud ja nõuab lepingukohast tempelmaksu. Sel seisukohal asus ka Riigikohtu Adm.osak. oma otsusega 1925.aastast nr.357, kus tehti viide Balti Eraseaduse § 3136-le, mille järgi täitmiseks vastuvõetud tellimine loetakse lepinguks. Lepingut väljendavaks dokumendiks loeti seega kirjalik tellimine.

Ometi ei saa me nõnda küsimusele läheneda. Kuna siin tempelmaksu määr vastab vastavate lepingute tempelmaksu määrale ja sõnastus ise lausub, et need "kirjalikud ettepanekud" peavad olema täitmiseks vastu võetud ja asendada lepinguid, peame asja siduma lepinguga, lepingu oluliste tunnustega. Kehitiv õigus mõistab lepingute all kahepoolseid, kooskõlastatud tahteavaldusi. Tempelmaksu seadus omaltpoolt lisab oma eritunnuse, et see kahepoolsus avalduks kahepoolses kirjalikus tahteavalduses.

Toodud tõlgendamisest, näitest ja Riigikohtu otsusest võisime väljalugeda ainult ühepoolset sooviavaldust, kuna puudub vastuvõtt ehk aktsept.

Asjaolu, et ettepanek on võetud täitmisele ja võib-olla esitatakse kauba muretsemise kohta arvegi, ei tee tehingut veel kahepoolseks, õieti kirjalikult kahepoolseks. Arve väljendab ainult nendingut muretsetud kauba hulga, hinna ja summa kohta ja temal pole aktsepti iseloomu. Aktsept tähendab, et teine kontrahent, käesäleval juhul müüja, avaldab oma tahet esitatud tingimuste ehk ettepaneku (offerdi) vastuvõtmiseks. Kuigi ka arvest võib kaudselt väljalugeda tingimuste vastuvõttu, ei tähenda see ometi otseselt kohustuse võtmise deklareerimist. Tahe ei ole koordineeritud kahepoolselt võrdselt ja seega mitte täitsa siduv mõlemale kontrahendile. Täitmisele võtt tähendab jälle puhtfaktilist tegevust, ja tegelik täitmine, olgu lepingu põhjal või ilma, ei huvita üldse tempelmaksu seadust. Oluline on siin lepingu sõlmimise moment ja tehingu fikseerimine kirjalikult dokumendi või dokumentide kaudu. Lepingu täitmatajätmine, olgu tahtlikult või tahtmatult, olgu kontrahendist mitteolenevalt, olgu kolmandate isikute absoluutsest suvast või tingimustest olenevalt, isegi juhul, kui see dokumendis sõnaselgelt mainitud ja lepingu pooled seda ise teavad, ei vabasta lepinguosalisi kunagi tempelmaksust. Näit. on sõlmitud kokkulepe välismaa firmaga kauba ekspordiks, tingimusega, et müüja kohustub ainult siis eksportima, kui müüja maa majandusministeerium selleks loa annab. Kokkulepe kuulub selle sõlmimisega tempelmaksustamisele, kuigi võib-olla ministeerium luba üldse ei anna ja tehing ise jääb tegelikult teostamata.

Arutluse all olevate "tellimiste" kohta võime juhiseid kasutada seaduse üldosa § 3-st, kus öeldud järgmist: "Lepingdokumendiga võrdselt kuulub

tempelmaksustamisele iga kiri, telegramm, vahetalitaja täht (sedel), meelespidamise täht jne, mis väljendab kokkulepet (accepti) äritoimingu kohta, kui ühe kuu jooksul pärast sarnase paberi väljaandmist või ärasaatmist ei ole tehtud tempelmaksustatud lepingdokumenti ja kui pärast nende väljaandmist või kättesaamist peab algama äritoimingu täitmine". Seaduse tekst mainib küll aktsepti tarvidust, kuid lause teine pool pole enam esimest selgesti täiendav, mis teatud määral lubab kahesugust tõlgendamist. Nii Riigikohtu Adm.osk. otsus 1925.aastast nr.357, nagu eelpool tähendatud, painutas lepingute kategooriasse ka ühepoolset kirjaliku dokumendi (P.P. vabrikute a-ü- kirjaliku tellimise), kuna "tellimise täitmiseks vastuvõtmise momendist on leping olemas ja tuleb tempelmaksustada".

Selle otsusega on selgesti vastuolus Riigikohtu Adm.osk. veidi hilisem otsus samast 1925.aastast nr.649 all. Selgesõnaliselt seletatakse selles järgmist: "Tempelmaksu sead. § 1 teises lõikes nimetatud kirjade all ei tule mõista mitte kirjalikke tellimisi - offerte, vaid nende all võiks mõista ainult erilisi kirjalikke vastuseid offertide peale, milles ka tõeliselt kokkulepe juriidilise toimingu kohta avaldub".

Ainult see seisukoht on juriidiliselt õige. Selle kaudu jõuame välja lepinguni eemalolijate vahel, mis luuakse kahe dokumendiga. Mitte ainult aktsept ei pea olema kirjalik, vaid ka offert. Jkka peame ju meeles pidama, et suulised, tegelikud vahekorrad või suulised lepingud, olgugi ühepoolset kirjalikud, ei kuulu tempelmaksustamisele, kuna tempelmaksu aluseks on ikka dokument. Nii näit. kirjalik aktsept, kuigi temas on väljendatud õieti kõik teise kontrahendi pakkumistingimused või lepingu olulised osad, ei ole veel selle dokumendiga leping tempelmaksu seaduse mõttes. Ainus dokument sõnastusega - "Teie telefonilise läbirääkimise (resp. suulise pakkumise) põhjal oleme nõus Teile müüma ...", millele järgneb kauba hulga, hinna ja summa tähendamine, ei ole veel ost-müügi leping eemalolijate vahel ja ei kuulu ühegi teise tariifipunkti alusel tempelmaksu alla.

Selle tehingu juures peaks ka normeeritud olema aja küsimus pakkumise ja selle vastuvõtu vahel. Tempelmaksu seadus kahjuks aga aega ei määritle. Kirjaliku pakkumise peale võib ju kirjalik tellimine sisseantud olla pika ajavahega. Säärasel juhul tekiks leping tellimise kuupäevaga. (Balti Eraseaduse järgi tekib leping äraolijate vahel aktsepti kirjutamise, mitte kättesaamise silmapilgust) ja ühes sellega tempelmaksu kohustus kuu aja jooksul. Kuid pakkujal pole vast võimalik enam oma kunagist pakkumist täitmisele võtta, sest siis, ütleme aasta eest ehk varemgi, võis olla ju olund kauba müümiseks sootu teine.

Tariif nr. 43, pääle oma segailmelise ja väljaarendamata sisu, näeb ette veel erinevat tempelmaksustamise korda, memetlust, mis on raskepärane. Koduste dokumentide võrdlemisi mugavat tempelmaksustamise korda (tempelmargista-

mist ja kustutamist kontrahendi ehk kontrahentide eneste poolt) siin erandi-na kasutada ei lubata. N.n. tellimiselt tasutakse tempelmaks seaduse § 17 p.6 või p.8 ettenähtud korras. Selle järgi tempelmarke on õigustatud kustutama teatud ametlikud asutised, ja nimelt: Eesti Pank oma osakondadega, maksuinspektorid ja notarid, või seal, kus neid ei ole - jaoskonnakohtunikud, politseijaoskonna komissarid, alevi- või vallavalitsused. Tempelmarkide asemel võidakse ka tasuda sularahas, kuid ainult Eesti Pangas või selle osakondades. - Sellise raskepärasuse ainsaks hüveks on see, et tempelmaks peab seaduses ettenähtud aja (ühe kuu) piirides tasutama, kusjuures kontrahentidel puudub võimalus dokumente tagantjärele tempelmaksustada. Kuid miks ainult selle lepingute liigi juures liignõudlik olla, mis maksab kontrahentidele aja- ja vaevakulu, kuna ometi kõik teiste lepingute tempelmaksustamise kord võimaldab siiski tempelmaksu tasuda väljaspool seaduses piiritletud ajavahe- mikku. Ebajärjekindlus siin pole põhjendatud küllaldaselt.

Tellimine, resp. eemalolijate leping on sageli esinev ja lõpmatult aegaraiskav küsimus, kus mitte ainult juristide ja Riigikohtu vaated pole olnud vastandlikud, vaid ka maksuinspektorite omad. Taoti esinevad kaks vastuolulist seisukohta rööbiti, tekitades segadust ja arusaamatust. Omaltpoolt on ka lepingukujudes ja sisus palju variante ja eritunnuseid - Balti Eraseaduse kui üldseaduse ja tempelmaksu seaduse kui eriseaduse alusel, mis ähmasust aina suurendavad.

Õieti ei ole siin süüdlased ei Riigikohus ega juristid, vaid seaduse enese võimatu redaktsioon. Piisaks selguse saamiseks järgmisest: lepingud eemalolijate vahel, kus leping loodud kirjalike pakkumistega (offertidega) ja nende kirjalike aktsepteerimistega, tempelmaksustatakse nagu vastavad lepingud.

VI.

Nüüd tuleks käsitluse alla ühe lepinguliigi jagunemine mitmesse liiki, milline vahetegu on oluline juhul, kui eriliikidel või rühmitusil on erisugused tempelmaksu määrad. Lepingulist ost-müük (tariif nr.37) ja hange (tariif nr.20) esinevad kõigesagedamini. Ost-müügi juures on 1%-line maksu- määr kinnis- ja vallasvarast, aluseks võttes ostuhinda ühes lisatingimuste väärtusega. Kui aga ostuhind on vähem seaduse § 6 ettenähtud seaduslikust hinnast, siis seaduslikust hinnast, ühes arvatud lisatingimused. Seaduse § 6 p.2 alusel kinnisvarade omandiõiguse ülemineku korral, kui kokkuleppe hind on vähem Pärandimaksu seaduses ettenähtud seaduslikust hinnast, arvatakse tempelmaks viimase järgi. On näha, et seaduseandja tahab garanteerida teatud minimaalse alammäära sissetulekuist ka tempelmaksu kaudu. Kuna Pärandimaksu seadus aluseks võetakse ka kinklepingute (tariif nr.24) juures, juhul, kui kingitava varanduse väärtus on vähem seaduslikust hinnast, on

loomulik, et ka ost-müügi kinnisobjekti väärtuse alammäär peab olema reguleeritav samadel tingimustel. Kui seda ei oleks, võimaldataks kontrahentidel leida teist lepingukuju, olgugi tehingut mitte iseloomustavat, olgugi fiktiivsetki, et kõrvale põigelda tempelmaksust. Kui ost-müügi juures kinnisvarade suvaline kokkuleppe hind oleks alati maksu väljaarvestamise aluseks, siis kinkija kasutaks ost-müügi lepingut, määrates selleks mingi imeväikese summa, milline ühes tempelmaksuga oleks siiski vähem kui Pärändimaksu seaduse järgi n.n. seaduslikust hinnast arvestatav tempelmaks. Kui Pärändimaksu seaduse reguleeriv sekkumine kõrvaldada, siis võidakse seda teha üksnes printsiiibil - kõrvaldada teda üldse kogu seadusest, mitte aga ainult ost-müügilt. Läbinähtavalt on seaduse eesmärk puhtfiskaalne, et ta Pärändimaksu seadust kasutab, kuigi see kodanikule teatud raskusi sünnitab, sest nagu teame, on Pärändimaksu seaduse varanduste seaduslikud hinnad erinevad rajoonide järgi, hinnad põhinevad taoti puhtakasurubladele, milliste teadasaamine ei ole igakord sugugi lihtne, jne.

Hankelepingute juures ei esine ei kinnisvara ega Pärändimaksu seaduse seaduslikke hindu, mis on ka loomulik, silmas pidades selle lepingu sisu- nõudeid.

Vallasvara esineb aga nii ost-müügi- kui ka hankelepinguis. Tegelikus elus esineb siin arusaamatusi ja väärtõlgendusi seetõttu, et vallasvara mõisteid on kaks, üks Balti Eraseaduse oma, teise on loonud aga majandusteaduses raamatupidamine. Viimase järgi vallasvara mõiste on palju kitsam, nõuab varalt suuremat väärtust, püsimisiga võimalikult tavalise amortisatsiooni ehk kustutamise aja, s.o. kümne aasta piirides, seega ka varalt teatud püsivat iseloomu. Vallasvara aga Balti Eraseaduse ja üldtuntud doktriini põhjal moodustavad aga kõik asjad, mis võivad ise ühest ruumist teise liikuda, või mida võib ühest ruumist teise paigutada ilma nende omadust muutmata, ja et õigused nende asjade peale oleksid rahaliselt hinnatavad. Seejärgi näit. pliiatsid, kirjutamissuled, paber, tint, õlid, jne. oleksid vallasvara, raamatupidamise põhimõtete järgi aga mitte. On enesest-mõistetavalt selge, et tempelmaksu seaduses vallasvara all tuleb mõista ainult Balti Eraseaduse mõttes vallasvaru, s.o. õieti kõiki neid varaliselt hinnatavaid asju, mis kinnisvara mõiste alla ei paindu.

Kolmandaks ost-müügi ja hankelepingute alla kuuluvaks objektiks on "kaup, mis määratud edasimüümiseks või ümbertöötamiseks või otsekoheks äratarvitamiseks tööstuses". Eelmisest lausest väljaloetav sisu pörkab tegelikus elus vastu paljudele arusaamatustele, on õrnekas ja raskesti tajutavaks kohaks tempelmaksu seaduses. Veidi lähem analüüs on siin tarvilik, kuna selle kauba maksumäär ei ole enam 1% ostu- või hankesummast, vaid 0,2%, mispä-

rast vaheteo tunnetamine on ülimalt vajalik.

Mis puutub edasimüümiseks määratud kaubasse, siis siin pole tähtis kauba iseloom. Siiski kinnisvara kohta pole mõeldav tehing otseselt mainitavaks edasimüügiks, arvestades selle objekti asjaõiguslikku iseloomu ja kinnistusraamatute süsteemi. Tegelikult võib ju edasimüük toimuda, kuid see peab ikka sündima üldises omandiõiguse võõrandamise korras, mis nõuab ikka 1%-list tempelmaksu. Vallasvaraks võib aga olla ükskõik milline kaup vallasvarale iseloomulike tunnustega. Siin on tähtsus kaupa ostjal kontrahendil, ja nimelt, et ta oleks edasimüüja, kaupmees. Kas ta tegelikult seda kaupa edasi müüb või suudab müüa, jättes ta lattu seisma või isegi iseenda kasutusse, ei tohiks olla oluline. Teiseltpoolt ei pruugi ostja kontrahent olla gi professionaalselt kaupmees või edasimüüja, vaid ta võib olla seda ainult antud kauba suhtes - ajutiseks kõrvalteenistuseks, olundikasutajaks. Sellisele järeldusele võib tulla seaduse sõnastusest.

Teine liik kaupe, mis määratud ümbertöötamiseks, eeldab tööstuse olemasolu, sest ümbertöötamisega kui niisugusega tegeleb harilikult tööstus. Seda seisukohta jagas ka omaaegne Otsek. Maksude Peavalitsus oma otsusega 1920.aastast nr.15690, nimetades puu- ja raudmaterjali, mis tehastesse ümbertöötamiseks lähevad, ümbertöötamiseks määratud kaubaks (tavar, Ware). Sellest kategooriast peaks välja jääma teatud viisil ehitusmaterjalina ümbertöötatav tsement, kustutamata lubi, värvimullad, jne. Teatud vaidlused siin võivad tõusetuda, kuna kehtiv õigus meile ei anna legaaldefiniitsioone ei tööstusest ega ümbertöötamisest kui niisugusest. Vaidluste korral saaksime vaid kasutada õpetlaste ja majandusteaduse seisukohti.

Kui on aga tegu äratarvitamiseks määratud asjadega, ehk tempelmaksu seaduse järgi "kaubaga", siis üldises õiguses on selle kohta omad kindlad seisukohad. Sellisteks oleksid asjad, mille majanduslik otstarve seisab nende tarbimises, hävitamises, või teisiti - nende asjade omaduste faktilises hävimises, nagu vein, joogid, õlid, kivisüsi, jne. Kuid ka siin avaldub seaduses muundav tendents, antud mõistet kitsendades. Seaduse sõnastus - "otsekoheseks äratarvitamiseks tööstuses" piirab selle liigi rakendusala üksnes tööstusega. Tööstuse pea- ja kõrvalmaterjalid äratarvitatavate asjade omadustega käiksid küll selle liigi alla, aga kui tööstus ostab neid muuks otstarbeks, liigituvad nad vallasasjadena. Ostab näit. nahatööstus oma ametnikele pühade puhuks veini ja õlut, ei ole need asjad või kaubad sugugi äratarvitamiseks tööstuses, vaid äratarvitamiseks väljaspool tööstust, kuuludes eraldamisele antud liigist. Teisalt mittetööstus, ei ka äriline edasimüüja, näit. Teedeministeerium, ostes lepingu järgi õlisid teedehituse masinate kütteks maanteede sillutamisel, võib nõuda lepingu tempelmaksu samuti 1% ulatuses. Ehk veel komplitseeritum juhus: värnits vabrikumaterjalina oleks

oleks otseseks äratarvitamisaineks tööstuses, kuid maalritöödel kui ehitusmaterjal. Esimesel juhul on tempelmaksu määr 0,2%, teisel 1% ostu- või hankesummast. Nagu näha, peavad kontrahendid täpsalt teadma müügiastjade otstarvet või kasutamise iseloomu, samuti ka kontrahendi tegevust ettevõtjana, jällemüüjana, tarbijana, jne. Et see raskusi sünnitab, näitab juba asjaolu, et paljud tempelmaksustavad kõik sarnased tehingud kõrgemal määral, et absoluutselt hoiduda trahvivõimalusist.

Olgu siin toodud omaaegse Otsek.Maksude Peavalitsuse kolm seletust otsekoheseks äratarvitamiseks määratud kaupade kohta tööstuses:

1) "Tariifi nr.16/10 p."c" järele käivad ainult hange- ja ostulepingud kauba (tovar, Ware) kohta, mis on määratud ümbertöötamiseks ehk otsekoheseks tarvitamiseks tööstuses (zur Verarbeitung oder zum unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe), näit. lepingud puu- ja raudmaterjali üle, mis tehastesse ümbertöötamiseks lähevad, ehk materjali üle, mis läheb otsekoheseks tarvitamiseks raudtee tehastes ja liinil, nagu: tehaste ehk vedurite kütmiseks ostetavate puude ja süte üle, määrde ja valgustuse õlide, puhastamise kaltsude jne, üle. Kui aga ostetakse asju, mis liini ja tehaste varustuseks lähevad, nagu: liipreid, roopaid, masinaid ja nende osasid, torusid, rihme, ehitusmaterjali uute ehituste ehitamiseks ehk vanade parandamiseks, elektri valgustuse sisseseade, tulekustutamise abinõude, haigemajade varustuseasju jne, siis käivad lepingud tempelmaksu alla tariifi nr.16/10 p. "b" järele". (1920.a. nr.15690).

2) "Elektrivalgustuse sisseseadmise materjale ei ole õigus lugeda materjalideks, mis otsekoheseks tarvitamiseks tööstuses on määratud, sest otsekoheseks tarvitamiseks tööstuses (zum unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe) määratud kaubaks loetakse niisuguseid materjale, mis vahetumalt töökodades ümbertöötava materjali ümbertöötamise juures abimaterjalina ära pruugitakse ehk mis tööstusliste ettevõtete jõumasinate kütmiseks ja määrimiseks ning töökodade kütmiseks ja valgustamiseks tarvitatakse (nagu tehaste ehk vedurite kütmiseks ostetavad puud ja söed, määrde ja valgustuse õlid jne). (1922.a. nr.39363).

3) "Lepingud põletispuude hankimise üle vabriku soendamiseks kuuluvad tempelmaksu alla tariifi nr.16/10 p."c" järele. Erasiku oma tarvituseks ostetavate puude ostuleping kuulub tempelmaksu alla tariifi nr.16/10 p."b" järele". (1924.a. nr.2943/g).

Selgituseks olgu öeldud, et tariifi p."b" märkis vallasvara ja p."c" kaupa tempelmaksuseaduse mõttes - vana seaduse järgi, mis täiesti ühtub praegukehtiva seaduse nomenklatuuriga; ainult tariifi numbrid on erinevad.

Eeltoodud sõnastused juhivad meie tähelepanu uuesti tööstuse mõiste manu. Kas on eksploatatsiooni ettevõtte nagu Raudteede Talitus, tööstus? Üldi-

sel arvamisel mitte, kuigi kõik meie omame veidi uduse arusaamise eksplua-
tatsioonist ja tööstusest, mida defineeritakse õpetlaste poolt erinevalt ja
mille kohta puudub legaaldefiniitsioon. Ometi aga kõneleb Otsek. Maksude Pea-
valitsus kaubast, mis lähevad "otsekoheseks tarvitamiseks raudtee tehastes
ja liinil..." kui tööstuslikust kaubast. Nii on Otsek. Maksude Peavalitsus
tööstuse mõiste sisumahtu laiendanud, ja näib, et põhjendamatult. Jgatahes
on Raudteede Talitus tänini võtnud seda seletust tempelmaksu juhtnõörina.

Analüüsime veidi seletuse osa, kus öeldakse: "Kui ostetakse... ehitus-
materjali uute ehituste ehitamiseks ehk vanade parandamiseks, elektri valgus-
tuse sisseseade, tulekustutamise abinõude, haigemajade varustuseasju jne, siis
käivad lepingud tempelmaksu alla tariifi nr. 16/10 P. "b" järele". See tähendab,
et mainitud asjad liigituvad 1%-lise vallasvarana, mitte tööstuses äratarvita-
tava kaubana. Käsitledes ehitusmaterjali, valgustuse sisseseadet jne, võiksi-
me omaltpoolt selgitavalt täiendada, et kõik see on vallasvara, mis paiguta-
takse ehitusse ehk ka vabrikusse, mis kokku moodustabki mingi ehitise ehk kin-
nisvara, kuuludes paljude vallasasjade koguna amortisatsiooni alla. Näit. iga-
sugused värvid, värnits, tsement, lauamaterjal, aga ka puuosade immutusõlid,
jne. Nii amortisatsiooni alla kuuluvust mõõdupuuks võttes saaksime asjast kind-
lapiirilise ülevaate.

Mitmemääralist maksustamist ost- müügi ja hanke osas võib kaitsta ma-
janduspoliitiliselt (jällemüüjate, tööstuste soodustamine). Tööstuse ümbertöö-
tatavad ained ja käitamiseks vajalikud tarbed on alaliselt ja suures kogumis
vajalikud, mida võib öelda ka jällemüüjate kauba kohta. Suur tempelmaks tõs-
taks kauba hinda ja tööstuse omahinda, ja see veeretatakse ju lõpuks kõik tar-
bija kodaniku kanda. Siin ei ole lähtunud seega riigi fiskaalsest huvist, mis
on ebajärjekindlus, kui me meenutame, et paljudel muudel juhtudel majandus-
poliitiline soodustus on just taganenud riigi fiskaalsete huvide ees.

Kõige selle peale tõusetubki soov - miks mitte võimalikult üks ühine
tempelmaks määr ühe tehinguliigi piires? Ütleme ost-müügi ja hanke 1% ja
0,2% asemel üks ühine 0,3% või 0,4%, mis ei tohiks vähendada riigi sissetule-
kuid ja milline vahe ei tohiks olla teatud ainetes tööstureile, kaupmeestele
küllalt suureks ja märgatavaks lisakoormaks. Peame ju arvestama ka tegelikku
olundit, maksumaksjate psüühikat, mis tõrgub kehtivat jaotust lähemalt tunne-
tada. Kuigi vahel trahvivõimalulist hoidutakse kõrgema maksusumma tasumisega,
maksuheldust üles näidates, esineb teisalt võib-olla sagedaminigi kõrvalehoi-
dumisi maksust, mis mitte üksnes rahalise väljaminekuna ei ole vastumeelne,
vaid ka asjana, mis segane, arusaamatu ja grupeerimistes otstarbetu. See
psühholoogiline moment eemaldab paljud maksu tasumisest ja dokument kaob mak-
suinspektori eest lukustatud sahtlitesse...

VII.

Nüüd võtame põgusa käsitlemise alla ka teisi lepinguid, mis pälvivad suuremat tähelepanu seepärast, et nad tegelikkuses leiavad sageli rakendamist.

Eri tempelmaksu määrad on isiklike teenistuslepingute ja veolepingute juures (tariif nr.42 ja 51). Vahetegu on siin oluline. Varem oli erimääradega veel veo- ja töövõttelepingud (tariif nr.47), kuid tempelmaksu määrade hilisema ühtlustamise tõttu neid vahesid enam ei ole. Kui isiklik teenistusleping saabub inimtööjõu müümisel, siis veolepingu juures on määrav mingi veoolemasolu kas hobusega, autoga või mõne muu transportvahendiga. Aga kui tehakse leping mingiks tööteenistuseks osalise hobusekasutamise, kusjuures leping ei võimalda inimese ja hobuse tööd eraldi määritleda, tuleb arvestus teha umbkaudne või selgituse saamiseks pöörduda maksuinspektori poole. Viimaselgi on otsuse langetamine raske, kuna ta peab hankima mitmesuguseid lisaandmeid ja teateid. Kontrahendid suures enamuses pole ometi seadusega peensusteni tuttavad, ja pööramata maksuinspektori poole, liigitavad ja tempelmaksustavad lepingu suvaliselt. Nõnda ei eksi nad ka menetluskorra vastu, kuna seadus ei näe objektihinna üldise selguse juures kohustust maksuinspektori poole pöördumiseks.

Huvitav on vahetegu veo- ja töövõtte lepingute vahel, välja minnes tegelikus elus esinevaist juhtudest. Kui näit. on sõlmitud leping ööd-päeva käiva õlivabriku tuha vedamiseks teatud kaugusele ja teatud tingimustega, on see veo- või töövõtte leping? Küsimuse lahendamisel peaks arvessevõetav olema ka transportvahendite kuuluvus sellele või teisele kontrahendile.

Kuid töövõtte võib olla vahel ligilähedane ka ost-müügile, olenevalt sellest, kas töö oma materjaliga ei sisalda enam puht vara omandiõiguse üleminekut. Ost-müügi tunnused võivad seega olla varjatud.

Üuri- ja rendilepingud tariifis nr.55 esitatud kujul on selged ja vastuvõetavad. Huvitaval kombel maksumäär kõigub tugevasti: 0,2 kuni 1%-ni, olenedes üuri- või rendimaksu aastasummast. Ilmselt siin on kohaldatud tulämaksu progressiivset maksutendentsi.

Üldiselt kogu lepingute kategooria paigutus tariifis on juhuslik, süsteemitu. Oleks küll parem kõik lepingud kokku võtta ühte tariifipunkti vastavate alajaotustega või kuidagi teisiti koondatult. Praegu tuleb aga tariif peaaegu otsast lõpuni läbisirvida ja ühes tariifi-numbrite pealkirjadega ka lähemad tehingu iseloomustused, sest pealkirjad pole küllalt purgivat tabavad. Nüüd juhtub aga otse üllatusi, kui paljude lepinguliikide järele ja paljude ees leitakse tariifis tiitel - "Varanduslikud lepingud" (Tariif nr.50). Need on lepingud, mis tariifis ei ole eraldi ette nähtud, sealjuures on ette toodud mõned näited. Niisugune tariifipunkt kujutab endast üldist liigitunust ja säärasena oleks sobiv paigutada koondatud lepingute etteossa. Nii

oleks saavutatud süstemaatiline kord ja ülevaatlik paremus.

VIII.

Peale varanduslike lepingute, mis enamikus tuletatud Balti Eraseaduse vastavaist sättest, opereerib tempelmaksu seadus paljude teiste mõistetega mitte enam kahepoolsete, kooskõlastatud tahteavalduste valdkonnast, vaid juuba puht-ärilisest tegevusest kasvanud dokumentidega, olgu nad kaubandusõiguslikult fikseeritud või mitte, Seaduseandjal on olnud valvav ja tähelepanelik silm igasugu dokumentide liiklemises, puutugu nad kirjavahetusse või evigu nad varandusliku dokumendi ilmet. Nendest kõigist on nopitud hulgana maksualuslikku materjali. On muidugi iseküsimus, kas nad ^{on} kõik maksuõiguslikult sobivad ja kas seadus ei haara enese alla dokumentide kaudu niivõrt palju alasid, et teeb kogu rakendusala veidi laialipaisatuks. Oleks siiski suur julgus kõiki dokumentide liike vähendada ja neid kõiki teisiti grupeerida, kuna materjal on sidemeteta ja mitmekesine. Selles osas paremat süsteemi luua on muidugi raske, kuna me peame arvestama ka tempelmaksu tuluallikana, mida ei soovita vähendada; isegi sellised tendentsid puuduvad. Ka oleks küsimus hädaohtlik selles, et näitaks meile dokumenti kui painduvat, ebauhtlast maksuolmastikku ja võib-olla viiks üldse selle maksuliigi kui niisuguse eitamisele. Seda aga me momendil teha ei saa ega võigi. Paendlikkus, ebauhtlus esineb ju igal meie elu alal, sest eluavaldused muutuvad üha vahakordade-rohkemaks.

Siin käsitletavaist dokumendest peab esmalt mainima paljukäibelist arvet. Selle mõiste näib olevat ilma pikemata selge. Tempelmaksu seadus arve sisu lähemalt ei käsitle, ütleb ainult, et tempelmaksu alla arvatakse "igasugused ja iganimelised arved alates 10.kroonist, ühes arvatud: a) välismaalt saadud või välismaale saadetavad arved, b) ostjalt müüjale antud arved, c) kviitungid, milles peale teatud rahasumma kättesaamise tõenduse loetletud kaubad, varandused, tehtud tööd jne, mille eest raha makstud, d) saatekirjad (faktuurid), mille juures kaup või muud asjad müüjalt ostjale saadetakse ja milles peale kauba või asjade loetlemise sisalduvad ka andmed kauba või asjade hinna kohta" (Tariif nr.14 A). Seega väljendus - "igasugused ja iganimelised arved" tahab öelda, et arve mõiste peab niigi olema selge. Sõnastus - "kviitungid, milles peale teatud rahasumma kättesaamise tõenduse loetletud kaubad, varandused, tehtud tööd, jne, mille eest raha makstud" tahab teisiti öelda - kviitungid arvele oluliste tunnustega. Arvele olulised tunnused oleksid siis - rahasumma ja kauba nimetamine, või kauba asemel - varandused, tehtud tööd, jne. Rahasumma kättesaamise tõendamine on kviitungi oluline ülesanne, seda ei tule võtta arve tunnuseks. Arve esitataksegi ju selks, et näidata, kui suur on teatud rahasumma, et alles siis

kord maksmisele asuda. Ka saatekirjade juures nõutakse kaupade, asjade loetlemist ja hinna märkimist.

Küsimust on ka selgitanud Riigikohtu Tsiv.osk. oma otsusega 1923. aastast nr.97, kusjuures ta oma autoriteetse seletuse rajanud end.Tempelmaksu seaduse elluviimise määruse art.21-le. Selle järgi loetakse arveteks dokumendid, mis sisaldavad andmeid antud kaupade ehk muude väärtuste arvu ja liigi ning nende eest maksetava rahasumma kohta.

Aga arve sisu peame siiski tõlgendama laiemalt. Aluse annab selleks Riigikohtu Adm.osk.otsus 1932.aastast nr.710, kus öeldakse järgmist: "Revisjonkaebuses palub Maksudevalitsus tühistada rahukogu otsuse seletades: 1) et art. 21-es, millele rahukogu on põhjendanud oma otsuse, on öeldud, et arveteks loetakse kõik kirjatükid, millel on arve tundemärgid, s.o. mis sisaldavad andmeid antud kaupade ehk muude väärtuste (Leistungen) arvu ja liigi ning nende eest maksetava rahasumma kohta, 2) et kõnesolev dokument sisaldab panga nõudmise protsentide 9% määral tempelmaksu, 0,396% riigimaksu ja porto tasumise üle ning kuulub Tempelmaksu tariifi nr.14 p.A järgi maksustamisele. Asja arutanud ja prokuröri arvamuse kuulanud leiab Riigikohtus: Endise Tempelmaksu seaduse elluviimise määruste art.21 järele, mille põhjal on rahukogu määranud arve mõiste, loetakse arveteks kirjatükid, mis sisaldavad andmeid antud kaupade või muude väärtuste (Leistungen) arvu ja liigi ning nende eest maksetava rahasumma kohta. Nii art 21 järele kui ka maksva Tempelmaksu tariifi § 14 järele antud väärtuste (Leistungen) all tuleb mõista ka tehtud tööd ja muid toiminguid teise kasuks, nagu revisjoni-kaebuses õieti seletatud. Rahukogu on asja otsustamisel arve mõiste määramisel kitsendanud art.21-es antud arve mõistet, selle juures tähelepanemata jättes ka Tempelmaksu tariifi § 14 sisu. Kõige põhjal ei saa lugeda rahukogu otsuses ettetoodud põhjustust kaebuse rahuldamiseks põhjendatuks ja seadusepäraseks".

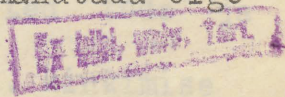
Seega tulevad arveteks lugeda ka panga nõudmised protsentide, tempelmaksu, riigimaksu ja porto tasumise üle, kuigi need ei väljenda kaupa või asja kui res corporales-t, ega ka tehtud tööd, ega märgi ka ost-müügi vahet. Seda lausub ka Riigikohtu Adm.osk. otsus 1933.aastast nr.20: "Rahukogu põhjendus, et R. ning osahisuse vahel ei ole ostu-müügi vahet, ei võta neilt dokumentidelt arvete tähendust, sest arved esitatakse mitte ostu-müügi puhul, vaid ka igasuguse muu toimingu puhul. Samuti ei ole olulist vahet, kas kreditor nõuab arvega otsekohe raha väljamaksmist või kirjutab arves näidatud summa debitori arvele".

Peame seega tõsitama, et arve mõiste põhjustab paljugi juurdlemist, eriti juhtudel, kui dokumendid kannavad teistsuguseid nimetusi. Tempelmaksu

seaduse § 3 p.1 järgi aga tempelmaksu kohustus oleneb dokumentide sisust, vaatamata kuis need nimetatud.

Arve mõiste juures oli meil juba tegemist kviitungitega (tariif nr.30). Kviitungitega tõendatakse teatud rahasumma kättesaamist. Rahasumma võib olla eesti või välismaa rahas, kusjuures raha võib asendada ka tšekk. (Maksu Peakomi otsus 1933.a. nr.1529). Kui dokumendiga tõendatakse ainult vekslite faktilist vastuvõtmist, pole ta kviitung; kui aga vekslitega tasutakse arveid, liigituvad dokumendid juba kviitungitena (Riigikohtu Adm.osk. otsused 1934.a. nr.281 ja 1935.a. nr.185). Kviitungid igasuguste üüride, rentide, püatside kasutamise maksu vastuvõtmise üle käivad ka kviitungikohase tempelmaksu alla (Maksudeval.otsus 22.3.1937.a.), kusjuures aga tõusetub küsimus, kuivõrt need dokumendid lähenevad arvele. "Kviitungid, milles peale teatud rahasumma kättesaamise tõenduse loetletud kaubad, varandused, tehtud tööd, jne" võetakse ju arvetena. "Jne" lause lõpul tahab lubada lisada veel sarnaseid tehinguid ja teha lauset näiteliseks. Kas mitte üüri ja rendi nentimine ei teegi kviitungit arveks, silmas pidades eelpool vaadeldud ekstensiivset tõlgendamist. Maksude Valitsuse seletus 22.3.37.a. loeb seda siiski kviitungiks, ilma põhistavaid asjaolusid esile toomata. Praktikas on mõnel pool levinud vaade, et arve mõiste eeldab sisuosiste spetsifikatsiooni ettetoomist, teatud arvestuse ülevaadet; siin rendi ja üüri nentimise juures see puudub ja seepärast ei saagi sarnaseid pabereid liigitada arvetena.

Tempelmaksu seaduse tariifi osas puutume sageli kokku kirjavahetusega riigi- ja omavalitsusasutistele esitatavate avaldiste näol (tariif nr.1). Neid avaldisi on lõpmata palju, väga palju on samuti erandeid, mis tempelmaksu alla ei kuulu. Küsimuse kohta on antud palju seletusi Maksude Valitsuse (M.Talitsuse), teiste haldusinstantside ja Riigikohtu poolt. Nende üksikasjalisem käsitus viiks kirjutise äärmiselt pikale. Siiski peame ütleva, et tempelmaksu seaduse väljendused on siin kohati õige udused ja ebajärjekindlad. Kord tarvitatakse n.n. üldklausli ~~üksik~~ meetodit, kus abstraktsete tunnustega iseloomustatakse teatud dokumente; või üldklauslit mitte puhtal kujul, vaid ühes negatiivsete lisanditega; või jälle enumeratiivset loendit - kõigi dokumentide konkreetset loetelu. Üldreegli järgi loendi sõnastust tõlgendatakse aga normatiivset sisu kitsendavalt ehk restriktiivselt, üldklausli sisu aga avardades ehk ekstensiivselt. Juba siit nähtub, et meil on tegemist raskustega. Uduse ettekujutuse annab aga kas või erand nr.34: "Kirjavahetus riigi- ja omavalitsusasutistega ja nende ettevõtetega, kui see puudutab ainult ärilist läbikäimist" on tempelmaksuvaba. Äriline läbikäimine, abstraktne mõiste, võimaldab siia mahutada õige mitmesugust sisu.



Avaldiste lisadelt (tariif nr 2) võetakse tempelmaks poognate järgi. Seaduse § 5 põhjal loetakse poognaks neljaküljeline paberileht, mille lehekülje suurus ei ületa 40 sm. pikuti ja 25 sm. laiuti. Riigikohus on aga 1929.a. seletanud (Vt.J.Valge - Riigik.otsused 1930.a. lhk.176) et plaanid ja kaardid loetakse üheks poognaks, sõltumata nende välisest kujust ja suurusest.

Seega oleks tariifi osas käsitletud kõik sageliesinevad dokumentide liigid.

IX.

Üldisemad juhtnöörid, nagu mainitud, on paigutatud n.n. üldossa. Neist maksustamisaluse üldpõhimõtted sisalduvad §§-des 5 ja 6. Nende järgi tempelmaks oma alustes on kahte liiki: 1) lihtne, mis võetakse kindlal määral dokumendi igalt poognalt või tervelt dokumendilt, ja 2) proportsionaalne, mis võetakse teatud protsendi määral dokumendis väljendatud toimingu väärtuse (summa) järgi. Tariifi I.osa - kirjavahetus riigi- ja omavalitsusasutistega ja nende ametnikega - tempelmaks on eranditult lihtne, sääljuures määritlev igalt poognalt, välja arvatud protestid (tariif nr.8), kus tempelmaksu aluseks on dokument. Seevastu tariifi II osa - varanduslike aktide ja dokumentide - tempelmaks on enamuses proportsionaalne, sama nähe ilmneb ka III osa - väärtpaberite - juures.

Proportsionaalse tempelmaksu juures peab dokumendist avalduma rahaline väärtus. Rahaline väärtus on toimingu kokkuleppe hind toimingu sõlmimise ajal (§ 6 p.1). Kuid sageli esineb juhte, kus kontrahendid jätavad rahalise väärtuse määramata, kuna selleks puudub neil õiguslik huvi. Vahe- tuse puhul ei ole neil oluline vahetusobjektide väärtus. Et neid juhte vältida, siis seadus selgesõnaliselt kohustab dokumendi osalisi tähendama dokumendis toimingu tõelise hinna või väärtuse (§ 6 p.1). Kui tasu on aga määratud ainetes või teos, siis arvestatakse need kohalike hindadega toimingu sõlmimise ajal. Selle võimalusega võib dokumendi rahaline väärtus kõikuv olla, olenedes isegi poolte suvast, kuna pole ju igakord võimalikki teatud maakoha kohalikke hinde täpsalt teada ega neid ka kontrollida. Väärtpaberite juures on dokumendi rahasummaks Tallinna börsi kursiväärtus. Välisrahas määratud rahasummad arvatakse ümber Eesti rahaks ka Tallinna börsi kursi järgi. Aktsiate, osatähtede ja obligatsioonide väljalaskmisel loetakse nende hinnaks nominaal või väljalaskehind selle järgi, kumb neist suurem. Üldse on märkida, et kus pooltel on õigus määrata erinevaid hindu või täit- mise ulatust, või kus mitu hinda esinevad rööbiti, alati arvatakse tempel- maks kõrgemast väärtusest. Kuid vähe sellest, et seadus kohustab arvestama dokumendis tõelist hinda, oleks see siiski suvaline, sest mõisted "tõde" ja "tõeline" on relatiivsed ja subjektiivsed. Isik võib veel näit. kinkimise

fikseerimisel arvata hinna vähema, jõutakse seega välja mitte üksnes varemmainitud õigusliku huvi puudumisele, vaid ka enda või teise poole soodustamisele. Vallasvara suhtes ei normigi tehingu väärtust muu - kui suvaline kohustus tähendada asja tõeline hind. Igasugune konkreetne vaheleastumine seaduse poolt oleks siin ka mõeldamatu.

Nagu näeme, väärtuse tunnetamiseks on ikka mingi alus: see on kas sõnaselgelt määratud või on määratav teistest asjaoludest kas lihtsa ümberarvestamise (ained, töö) või mõne muu seaduse või juhtnööri järgi (Pärandimaksu seadus).

Kuid toimingu objekti hind võib olla ka selgusetu, isegi niivõrt, et võimatu seda toimingu sõlmimisel määrata ligikaudseltki. § 7 käsitleb säärastrate juhtude menetlust. Lepingute sõlmimisel, kus summa hoopis määramata, makstakse lihttempelmaksuna 1 kroon. Dokument peab aga ühes ära kirjaga esitatama maksuinspektorile, kes valvab tempelmaksu tasumise üle. Tempelmaksu seaduse tühikuks ja puuduseks tuleb aga arvata seda, et seadus ei näe ette mingit sanktsiooni või trahvi juhiks, kui maksukohuslane ise selgusetu dokumendiga menetleb, ilma maksuinspektori poole pöördumata. Siin peab ka mainima seda, et täiesti hinnaselgusetu dokumendi maksustamisaluseks on dokumendiühik, poogen, aga juba osalise summa ilmnemisel asendatakse lihtne tempelmaksu proportsionaalsega. See on silmatorkavam joon tempelmaksu seaduse maksustamisaluse juures.

Aeganõudev ja tülikas menetlus varade väärtuste määritlemisel, eriti hinnaselgusetu dokumendiga, näitab meile kõigekujukamalt neid suuri nõudeid, mis seadus maksumaksjaile esitab.

X.

Tempelmaks omalt loomult kuulub sarnaste maksude liiki, kus maksukohuslane ise peab maksu välja arvama ja selle seaduslikul ajal ja seaduslikus korras tasuma. Maksuasutistel lasub ainult järelvalve funktsioon vastupidiselt näit. tulu- ja ärimaksuga, kus juba maksuasutis nendib maksukohustuse esiletulekut igal juhul maksustamiskorraldisega (meil vääriti nimetatud maksustamisotsusega). Seega tuleb asuda seisukohale, et tempelmaksu seaduse eeskirjade tundmine maksukohuslikus kodanikkonnas on hädavajalisem kui muude maksude alal.

Kuidas võib aga seadust hästi ja õieti tunda, kui ta pole lihtne ja täpne, kui ta ei evi vastuvõetava, selge sisu, kui ta on üksikjuhtumel raskesti mõistetav isegi seaduse rakendamist kontrollivaile asutistele, rääkimata laiast hulgast, keda see seadus otseselt puudutab. Sellise komplitseeritud, nüansirikka seaduse täielikuks tunnetamiseks pole ükski rahvas tarviliselt küps, Raskused ei teki ju mitte ainult harvaltesinevate kaasuste la-

hendamisel, vaid ka kõige igapäevsemate juures, nagu nägime eelpool.

Seadustelt nõutakse täpsust ja selgust. Selgus maksuseaduse juures on eriti oluline, et igaüks mõistaks seaduse alust ja sisu oma loomuliku mõistusega. Abstraktsusega välditakse tühikuid, kuid sellise ebamäärase ja puudulikult arendatud abstraktsusega nagu siin, on saavutatud otse vastupidist - paljud esilekerkivad kuid maksustatavad juhud ei leia üldse omale õiget paika tariifis. Neil juhtudel ainukeseks pääseteeks osutuvad ametlikud seletused ja konkretiseerivad juhtnöörid. Nagu teada, Riigikohus autoriteetse kohtuna annab seaduste rakendamisel seletusi, milliseid edaspidi aluseks võetakse. Kuid otsused on üksnes konkreetsetele juhtudele, kohtuliku asutisena Riigikohus ei anna üldinterpretatsiooni. Seletused käivad vaid protsessis kõne all oleva küsimuse kohta, seletusi ei saa laiendavalt tõlgendada, kuigi piiratud ulatuses on võimalik analoogiate kasutamine. Seadusandlus pole seni annud konkretiseerivaid või tühikuid kõrvaldavaid juhtnööre. Haldusasutiste ja ametnike poolt on antud küll mõned juhised ja ka eraisikud on väljanud tempelmaksu seadusi "kodiitseeritud kujul", kuid need on kas puudulikud, kohati mitteametlikud ja ei lahenda põhiküsimusi purgivalt.

Asi on kujunenud selles suunas, et seaduse tõlgendamine maksuinspektorite poolt üle riigi pole mitte ühtlane. Nii võib nentida partikularismi mõningate seadusepunktide tähenduse seisukohalt. Sagedane konkreetsetelt juhtudelt lahenduste otsimine maksuinspektori või Maksude Tallituse abiga pole ka mitte loomulik. Ja nendelt kui spetsialistideltki saabub lahendus alles pikkade kõhklustega, arutamistega...

Mis oleks momendil kõigesoovitavam ette võtta tempelmaksu seaduses? Kas sama seadust edasikasutada ja oodata uusi lahendavaid interpretatsioone? Või võtta ette olulised parandused seaduses või anda koguni uus? Esimese võimalusega jääks seadus edasi raskepäraseks, seaduse sisu taipamisvaeva vähendamaksid vaid uued juhtnöörid, kuid teisalt iga uus interpretatsioon ja juhised suurendab liigselt juba niigi suurt materjali. Jääksid järele olulised parandused või uuekujulinegi seadus. Kuid mis põhimõtted seal aluseks võtta. Arusaadavus, lihtsus, selgus ja juriidiline süsteem oleksid eeltingimuseks. Praegukehtiva seadusega loodud populaarselt arusaadavad traditsioonid peaksid igal juhul pälvima edasipüsimist. Kunagi elus ei või ju eelistada järske üleminekuid ja soodustada traditsioonide lammutamist, kuna ometi rahva õiguslikud veendid kannavad ka maksuõiguslikku kultuuri.

Igatahes seaduse lai haaravus peab reformi õigustama. Maksumaksjate üldine ja alaline nurin tõmbuks vast siis tagasi. Sellise rahulole-

matuse kaotamine oleks pealegi poliitiliseks võiduks. Meie kõik jäämegi parandusi, olgugi osalisi, ootama maksuseaduste kodifitseerimisel, mis praegu on teoksil.

J. Ülavere
Jaanus Ülavere.

Tallinnas, veebruar 1939.a.