

Diplomitöö

392402

Protesti mõiste ajalooline
arenemine
meie maksuseadustes.

Jaan Riismanidel.

Riismanidel, Jaan

Diplomitöö
392 402

*14.11.38
Kõrge
Kõrge*

*Kõrs arvestat
spetsialistina*

E. V.
TARTU ÜLIKOOLI
ÕIGUSTEADUSKOND
14. veebr. 1938
№ 254
TARTU

PROTESTI MÕISTE AJALOOLINE

ARENEMINE MEIE

MAKSUSEADUSTES.



A. B.
7768.

Diplomitööna

koostanud

üliõpilane Jaan Riisman del

1938. aastal.

25. III 38 omber
Arvestatav tegevd mees õigusteaduskonnas

T a r v i t a t u d l ü h e n d i d :

- MKS - Maksustamiskorralduse seadus,
RT - Riigi Teataja,
TMS - Tulumaksu seadus,
EV - Eesti Vabariik,
KVMS- Kinnisvarademaksu seadus linnades ja alevites,
VTMS- Vene Tulumaksu seadus,
OMS - Otsemaksude seadus,
lhk.- lehekülg,
Vt. - vaata.
-



2/392402

PROTESTI MÕISTE AJALOOLINE ARENEMINE

MEIE MAKSUSEADUSTES

Riik kui võimuga varustatud ühiskondlik organisatsioon vajab oma mitmakesiste ülesannete teostamiseks raha.¹⁾ Meieaja riik hant-
gib selle maksude näol²⁾ eraomanduses seisvatelt tuludelt ja varan-
dustelt vastutasuta ning vähesel määral tulude näol³⁾ riigi ettevõ-
tete kasutamisest, mis kogusummas, nii maksud kui ka tulud riigi
ettevõtete kasutamisest moodustavad riigi tulud. Riigi tuluhanki-
mise tingimused peavad aga olema määritletud õigusnormidega,⁴⁾ ni-
melt vastavate seadustega.

Meie Põhiseadus näeb ette, et ühtegi avalikku maksu ega
koormist ei või kellelegi peale panna muidu kui seaduse alusel.⁵⁾
Ühtlasi on ka omavalitsustel õigus seaduse alusel oma ülesannete
täitmiseks võtta makse ning peale panna koormatist.⁵⁾

Seadusi, millede põhisihiks on riigile tulude hankimise kor-
raldamine eraomanduses olevate varandus- või tuluosade rahalise
ekvivalendi õiguspärase ülekandmise teel tulundushüvelise vastu-
tasu eelduseta, nimetatakse maksuseadusteks.⁶⁾

Maksuseaduste kõrval tuleb nimetada määrusi. Määrus on kind-
lalt subordineeritud seadusele ja võib tulla esile selle tõttu
vaid kokkukõlas seadusega.⁷⁾

Eesti Vabariigi tulud⁸⁾ jagunevad korralisteks ja erakorralis-

-
- 1) Vt. prof. J. Vaabeli "Eesti riigi-maksundusõigus põhiprobleeme"
§ 1, lhk. 13.
 - 2) Vt. sama lhk. 14.
 - 3) Vt. sama lhk. 14.
 - 4) Vt. sama lhk. 15.
 - 5) E.V. Põhiseadus § 29 ja § 124.
 - 6) Vt. prof. J. Vaabeli "Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme"
§ 2, lhk. 32.
 - 7) Vt. sama § 1 lhk. 29 ja § 5 lhk. 83.
 - 8) Vt. Eesti Vabariigi tulude ja kulude eelarve 1937/38-RT 24-1937

teks tuludeks. Korralised tulud omakorda jagunevad järgmiselt: otsemaksud, lõivud ja tšumaksud, kaudsed maksud, tulud riigi monopolidest, riigi ettevõtetelt ja varandustelt ja segatulud.

Ärimaks on eriliik makse otsemaksustamise süsteemis.¹⁾ Esmaordselt esineb ta Prantsusmaal XVIII sajandi lõpul. Algul omas ta isikumaksu iseloomu, kuid aja jooksul muutus ta varanduslikuks maksusks, mida võeti kaubanduselt ja tööstuselt.

Kaasaegse teooria järgi peab ta langema äride tuludele. Need tulud, mis moodustuvad kapitali ja töö kaastegevusel, maha arvates neist ettevõtete seosesolevad kulud, kannavad kommerts-kasu nime. Viimane võib meil maksustamise mõttes esineda kahel kujul, kas ettevõtte puhaskasuna, kusjuures on kuluna maha arvatud kõik käitise seosesolevad kulud, või normaalse ehk keskmise kasuna, arvestamata selle tuletamisel töölikke ettevõtte kulusid, kuid põhjeneb ettevõtte normaalsel ehk keskmisel kasul.

Maksustamise protsessi normistikus esineva protesti mõiste arenemise selgitamiseks ja käsitlemiseks ei oleks huvituseta hetkeks heita pilku möödunud maksustamisajajärku endises Vene riigis, eriti jälgides siin just äride maksustamise normistiku arengut, kus kujunes välja protesti mõiste. Kahtlemata kandus siit see mõiste edasi meie maksunormistikku ja sealt ka meie MKS. Seega tuleks meil võtta lühikese vaatluse alla kogu aeg Venes, alates selle riigi olelemise algajast kuni 1917.a. oktoobri revolutsioonini. Seda ajavahemikku võiks jaotada, silmas pidades ka Vene Valitseva Senati esimese departemangu alamsekretäri N. Hlebnikovi jaotust²⁾, kuude üksteisest oluliselt erinevasse ajajärku ehk perioodi, milliseid perioode allpool lühidalt ka käsitleme.

Esimene periood algab Vene riigi algajaloolisest olulusest

1) Vt. N. Hlebnikovi ja J. Pekarski "Riigi ärimaksuseadus" 1902.a. lhk. XXV.

2) Vt. N. Hlebnikovi ja J. Pekarski "Riigi ärimaksuseadus" 1902. a. lhk. LIX.

kuni 1775 aastani. Selle perioodi eristavaks tunnuseks tuleb lugeda täielikku ärimaksustamise puudumist äride otsemaksustamise mõttes. Siin tuleks muu hulgas mainida, et esimesena tekkis Peeter Suurel mõte seada Venes sisse äride otsene maksustamine. Selle idee täitmiseks Peeter Suure käsul toimetati isega kaupmeeste ja alevielanike loendus. Kuid Peeter Suure surm tõmbas sellest kavatsuse täitmisest kriipsu läbi. Peeter Suure pärandiks tuleb lugeda seda, et ta jagas kaupmeeskonna gildidesse ja määras gildidesse kuuluvatelt isikutelt maksu pääraha näol. Ka Peetri järglased kuni Katariina II-ni ei toonud uuendusi äride maksustamisse otsese maksustamise mõttes. Kuni siiani ei erinenud kaupmeeskond maksustamise mõttes milleski teistest seisustest ja teda maksustati nagu teisigi isegi päärahaga. Seda olukorda luges tolleaegne kaupmeeskond endale häbistavaks. Maksustamisel valitsevate üldiste puuduste vältimiseks anti Katariina II poolt 1775 aastal manifest, millega N. Hlebnikov ka tähistab teise perioodi algust. Mainitud manifestiga kaotati a) kaupmeeste andam, b) jaotati kaupmeeskond kolmeks gildiks ja c) määrati pääraha asemel võtta kaupmeeskonnalt igaaastalist 1% maksu kapitalilt, mis viimaste poolt pidi üles antama oma südametunnistuse järgi. Seega pandi sellega juba alus äride maksustamisele teatava süsteemi näol. See maksustamise viis mõningate paranduste läbiviimisel kestus kuni krahv E. Krankrini reformini, millega algabki kolmas periood. E. Kankrin oli sünnilt sakslane. Venesse asus ta 1796. aastal. Oli Vene rahaminister 1823 - 1844 aastani. Tema korraldas Venes rahaasjanduse, seadis sisse korraliku riigi rahalise aruandmise ja eelarve korra. Tema teosena ilmus "Die Oekonomie der menschlichen

1) Vt. "Vene entsüklopeedia" B. Bitner, 1907. a. lk. 1126.

Gesellschaften und das Finanzwesen". Teise perioodi puudusteks tuleb lugeda: a) mitte ühetaoline suhteliselt maksustamine, mille osutus õieti koormavaks väikekaupmeeskonnale, b) kauplemist reguleerivate määruste kooskõlastamatus ja süsteemitus ja c) maksunõudjatele omistatud õigus läbi vaadata äriraaamatuis ärisaladuste avastamiseks, mis põhjustas kaupmeeskonda kõrvale hoidma maksudest linnakodakondsusse siirdumisega. Nende pahe~~de~~de kõrvaldamiseks anti 14. novembril 1824. a. välja "täiendav sätting gildide ehituse ja teiste seisuste kaubanduse kohta". Selle seaduse tähtsamad sätted olid: a) kujundati gildimaks muutmatuks maksu määraks, mis võeti väljaantavatelt tunnistustelt kauplemise õiguse eest deklareeritud kapitalidelt võetava %-maksu asemel ja b) pandi maksuma piletimaks ülemäära avatud kauplustelt, mis pidi esinema maksustamise korrektiivina. Selle maksustamise vaate lähtepunktiks oli puhtseisuslik olund ja uue seaduse põhialuseks 1775.a. loodud gildide süsteem, kusjuures maksustamise ulatus oli viidud sõltuvusse vaid kaupmeeskonna vähemast või suuremast tähtsusest, kuid mitte äritsejate poolt saadud ärikasu suurusest. Krahv Krankrini maksureform ei täitnud kaugeltki neid lootusi, mis temalt oodati, mispärast valitsus peale 1824.a. seaduse ellukutsumisest 25 aasta möödumisel asus abinõude otsingule maksva maksustamissüsteemi põhjalikuks ümberkorraldamiseks. See ümberkorraldamine toimus 9. veebruaril 1865. a. lõivude ja muude töönduste seaduse ilmumisega, mis ühtlasi ka tähistab neljanda perioodi algust. Selle seaduse ilmumine tähendas maksustamise alal suurt sammu edasi. Ta kõigutas tunduvalt seisuslikku maksustamist viisi ja lõi teatava vabaduse kaubanduse-töõnduse edendamiseks. Kuid 1865. a. seadus ei kõrvaldanud ikkagi teist olulist puudust senikestnud ärimaksustamises, kuna ta arvestas edasi ettevõtete arvu ja väliseis tunnuseid, ilma arvesse võtmata äriettevõttesse

mahutatud kapitale, ettevõtete käibinguid, kui ka saadud äripuhaskasu. Säilinud puuduste mõju vähendamise mõttes seati sisse 1885. a. alates maksustamise ühetaolisuse korrektiivina täiendav maks protsendi ja jaotusmaksu näol. Sarnane kaubandus-tööstuse ettevõtete kahekordne maksustamise viis kestis kuni 1892. aastani, s.o. kuni krahv Witte Vene rahaministeeriumi juhtimisele asumiseni. Selle momendiga algab juba viies periood. Krahv Witte, rahaministeeriumi etteotsa asudes, seadis oma suurimaks ülesandeks üldise kaubandus-tööstusliku maksustamise reformi teostamise. 20. novembril 1892. a. moodustati iseäraline komisjon kõikide Vene kaubandus-tööstuse maksustamisesse puutuvate seaduste läbivaatamiseks. Kuid enne selle laiaulatusliku ja ülitähtsa ülesande täitmisele asumist osutus paratamatuks tutvuneda asjasse puutuva kõigekülgse materjaliga, koguda äride kohta faktilisi andmeid, andmeid äride erisuse kohta, nii asukoha, kui ka tegevuse iseloomu suhtes. Ühtlasi tutvuneti peale omamaa vastava seadusandlusega ka Lääne-Euroopa asjaomase seadusandlusega. Selleks koostati ülalnimetatud komisjoni esimehe korraldusel laiaulatuslikud tööd, mis hõlmasid kõigekülgsest äride maksustamise küsimust Venemaal. Ühtlasi kasutati komisjoni poolt ka Kroonupalatite ülematelt hangitud nende seisukohad teostatava reformi kohta. Kõik need laiaulatuslikud kogutud andmed olid komisjonil põhipanevaks materjaliks kehtiva maksustamise süsteemi uuendamise küsimuse arutamisel. Ettvalmistustööd olid lõpetatud 1894. a. Nende alusel koostatigi esialgne riigiärimakse seaduse kava, mis 20. novembril 1892. a. moodustatud komisjonile üle anti, kus ta veel täiendati ja uuesti redigeeritult börsekomiteele, kaupmeeskojale (kupetseskaja upraava) ja kroonupalatitele saadeti, neilt uue seaduse eelnõu kohta nende arvamuse saamiseks. Nimetatud asu-

tistelt saadud seisukohtadega anti seaduseelnõu uuesti komisjoni, kus ta põhjalikul sõelumisel täiendati ja isegi osaliselt muudeti vastavalt asjaomasele materjalile. Peale sarnast hoolikat töötamist koostati juba lõplikult motiveeritud seaduseelnõu, mis septembris 1896. a. asjaomase seletuskirjaga anti vastavatele ministriumitele arvamuste saamiseks. Neilt asutistelt saadud seisukohad võeti veel kord eelnõu juures kaalumisele. Nüüd täiendatud ja redigeeritud seaduse eelnõu esitati Rahaministri poolt 14. veebruaril 1898. a. Riiginõukogule, kus eelnõu leidis lõpliku viimistlemise. 1. juunil 1898. a. esitati seaduseelnõu keisrile kinnitamiseks. Kinnitamine leidis aset 8. juunil s. a. ja avaldati 27. juunil 1898. a. Valitsuse seaduste ja korralduste Kogus. Kehtima pandud seadus tõi ärimaksustamisesse põhjalikke muudatusi. Ühelt poolt uus süsteem pidas silmas ettevõtete tulemusrikast äritegevuse edenemist ja katsus võita eriti teadlikus maksjaskonnas usalduslikku suhtumist maksustamisesse, tõmmates teda ühtlasi kaasa oma esitajate kaudu maksustamistoimikute sooritamisele.

Asetleidnud laiaulatuslik reform maksustamise alal tingis vajaduse kohapeal luua asjakohase maksuvalve organi, kuna nõrga maksuvalve juures maksustamistulemused võisid kujuneda tähtsusetuks võrreldes reformidele pandud lootustele. Juba 30. aprilli 1885. a. seadusega oli loodud maksuinspektorite instituut¹⁾. Mainitud seaduse järgi maksuinspektorite kohustuseks oli: a) pidada alalist valvet oma jaoskonnas kauplemise teostamise üle, b) toimetada äride revideerimist, c) presideerida jaoskonna maksukomisjonides, d) kaasa aidata kroonupalatitele maksustamisele kuuluvate varanduste väärtuse ja tulukuse hindamisel ja e) täita kroo-

1) Vt. J. Oserovi "Osnovõi finansovoi nauki" 1923. a. II väljaanne lhk. 112.

nupalatite poolt antud käsklusi. Selle seaduse mõtte kohaselt esines maksuinspektor kroonupalati täidesaatva organina. 6. jaanuaril 1897. a. seadusega loodi maksuinspektori abide instituut. Kuigi ülalnimetatud seadusega maksuinspektorite ja nende abide funktsioonid ei olnud küllalt kindlalt piiritletud, kujunesid need aegapidi vastavalt tegelikkusele ja nende tegevuse sisu katsuti võimalust mööda määrata ära kohapealste ettekirjutuste kaudu. Ilmnenud puudused mainitud seaduses leidsid kõrvaldamist peale uue ärimaksu seaduse kehtima hakkamist 24. mail 1899. a. antud seadusega, millega maksuinspektorite ja nende abide tegevusväli juba kindlapiiriliselts ära määrati. Muu hulgas olgu tähendatud, et selle seaduse arutamisel oli tolleaegse Rahaministri poolt antud ülikiitev otsus maksuinspektorite senise tegevuse kohta, nimelt, et nimetatud instituut on osutunud täiesti otstarbekohaseks maksustamiste õiglaseks läbiviimiseks ja ühtlasi ka maksuvõlgade *sisse-*
nõudmise
(asjakohase järelvalve toimetamiseks maksundusasjanduses.

Peamiseks erinevuseks 8. juuni 1898. a. seaduse¹⁾ ja eelmise seaduse vahel oli see, et endise seaduse alusel oli äriettevõtete pidamine tingitud gilditunnistuse omandamisest, kui dokument, mis andis isikliku õiguse äride pidamiseks. Uue 8. juuni 1898. a. ärimaksu seaduse²⁾ põhjal maksustati mitte, isik, vaid ettevõtte, vaatamata sellele, kellele ta ka ei kuulunud. Selle seaduse alusel maksuühikuna esines ettevõtte ja see pidi ka vastutav olema oma tegevuse tulemustele vastavalt seaduses ettenähtud korras määratud maksude eest. Kuigi uus seadus ei löönud kehtivasse maksustamisse üldiselt suurt lõhet, tõi ta sinna siiski teatud

1) Vt. N. Hlebnikovi ja J. Pekarski "riigi ärimaksu seadus" 1902. a. lhk. XLIV.

2) Vt. Riiginõukogu seadusandlikud motiivid 1898. a. (N. Hlebnikovi ja J. Pekarski "Riigi ärimaksu seadus" 1902. a. lhk. 28.

paremusi, mis üldiselt tegid ärimaksu rohkem ühetaolisemaks, andis võimaluse riigitulude loomulikuks juurekasvuks vastavalt kaubanduse ja tööstuse kasvule, ilma et selleks oleks tarvidust olnud patendi- ja jaotusmaksu alaliseks kõrgendamiseks, ning ühtlasi pidas silmas ka seda, et katsus maksnikkonda maksustamissüsteemiga harjutada.

Kuni 8. juuni 1898. a. seaduse maksmapanemiseni äridelt võetav jaotusmaks oli suvaliselt sõltuv vastavast komisjonist. Otsuste vastu antud vaided ei annud peaaegu kunagi vaideavaldajale rahuldavat tagajärge, kuna maksukohuslasele saadetud teatelehes ei avaldatud ei käibingu- ega kasusummat, vaid maksusumma, mis pärast siis teatelehes maksustamise aluste puudumine maksukohuslaselt võttis ka võimaluse esitada kuigi põhjendatud vaideid toimunud maksustamise vastu.

8. juuni 1898. a. ärimaksu seadusega korraldati ümber ka maksuasutised. Moodustati jaotus-maksukomisjonid, kroonupalati üldkoosolekud ja kaebuste arutamiseks apellatsiooninstantsid, mis suurelt erinesid senini olelenuid asutistest, nii oma isikliku koosseisu poolest kui ka õigustuskohustuste ulatuses. Uute asutiste loomisel oli põhimõtteks, et luua neis ühtlust ja sidet, ning ühtlasi veel see, et maksustamisaluste tundmine ja maksukohuslaste äritegevuse ulatuses võivad teadlikud olla maksukohuslaste eneste ridadesse kuuluvad isikud, mis pärast otsusi sooritavad maksasutised komplekteeriti osaliselt ka maksukohuslaste perre kuuluvatest isikutest, kusjuures selle kollegiaalse asutise

-
- 1) Vt. N. Hlebnikovi ja J. Pekarski "Riigi ärimaksuseadus" 1902. a. lhk. XXXI
 - 2) Riiginõukogu seadusandlikud motiivid 1898. a. N. Hlebnikovi ja J. Pekarski "Riigi ärimaksuseadus" 1902. a. lhk. 70.

istanguid juhtis fiskuse huvide kaitsjana jaotusmaksu- komisjonis maksuinspektor, kroonupalati üldkoosolekul kroonupalati ülem või tema asetäitja²⁾, kelleks oli määratud üks kroonupalati jaoskonna ülematest, ja kubermangu ärimaksu komisjonis kuberner³⁾. Maksustamisküsimused otsustati neis asutistes häälteenamusega, kusjuures häälte poolnemisel otsustas esimehe hääl. Kuid sealjuures võis maksustamisküsimus otsustada ka selliselt, et otsuse langetamisel mitte küllalt ei arvestatud asja kohta käivat faktilist materjal, ja selle juures võisid fiskuse huvid kannatada. Sellise olukorra kujunemise võimalust komisjonis maksuasjade otsustamisel nägi ette uus seadusandlus ja niisuguse soovimata nähte vältimiseks asetati vastavalt uude seadusesse norm, mis pidi kindlustama fiskuse huvide kaitset neil korral, kui neid seadusvastaselt riivati.

Nimelt omistati jaotusmaksu-komisjoni esimeestele õigus⁴⁾, kui viimaste arusaamise järgi komisjoni enamuse poolt püstitatud otsus maksukohuslase, puhaskasu määritlemisel osutub kokkukõlastamatuks ärimaksu seaduse normidega ja ärimaksuseaduse käsitlemiseks antud instruksiooni eeskirjadega, esineda vaiega lahkuminevates küsimustes 7 päeva jooksul kroonupalati üldkoosolekule. Samasugustel asjaoludel oli ka kroonupalati ülematel⁵⁾, kui kroonupalati üldkoosoleku esimeestel õigus kroonupalati üldkoosoleku poolt lan-

1) 8. juuni 1898. a. ärimaksu seadus §§ 17 ja 18.

2) Sama §§ 11 ja 12.

3) Sama § 14.

4) Sama § 139 ja instruksioon § 85.

5) Sama § 111 ja 145.

getatud otsuste puhul avaldada oma mittenõusolekut, millisel korral tema mittenõustumise väljakutsunud otsus ühes toimetisega esitati otsustamiseks kubermangu ärimaksu-komisjonile, mis oli loodud apellatsiooninstantsiks kroonupalati üldkoosolekutele ärimaksu asjas. Kubermangu ärimaks-komisjoni² otsusega mittenõustumisel, oli kroonupalati ülemad või prokuratuuri esitajad, kes ka komisjoni koosseisu kuulusid, õigustatud esitama proteste 2 nädala jooksul. Need protestid esitati Rahaministri kaudu Valitseva Senati esimesele departemangule otsustamiseks. Seejuures seistati protesteeritava otsuse täitmine. 8. juuni 1898. a. ärimaksu seaduse³ § 176 toodud uue normi kohta, mis andis kroonupalati ülematele ja prokuratuuri esitajatele õiguse esitada proteste kubermangu komisjonide otsuste vastu tähendatakse Vene Riiginõukogu poolt mainitud seaduse eelnõule manustatud seadusandlikkudes motiivides, et ärimaksu seaduse § 176 maksuma pandud uus eeskiri oli kutsutud välja vajadusest anda võimalust kaitsta nii fiskuse kui ka eraisikute huvisid, kui viimaseid süüdistati ärimaksu seaduse eeskirjade rikkumises. Protestide esitamise õigus kubermangu ärimaksu-komisjoni otsuste vastu omistati nii komisjoni esimeestele kui fiskuse huvide esitajale ja ka prokuratuuri kui õigushoolde esitajale. Seejuures oli määratud kindlaks, et protestid esitatakse Rahaministri kaudu. Sellega oli siis tagatud ühtlasi võimalus Rahaministril jälgida temale alluvate kubermangu ärimaksu-komisjonide tegevust.

Mainitud uue normi tõeline pädevuspiirkond osutus algul mitte

-
- 1) 8. juuni 1898. a. ärimaksu seaduse § 145.
 - 2) Sama § 176 ja instruksioon §§ 118 ja 119.
 - 3) Vene Rahaministri ettekanne 14. veebruaril 1898. a. No 4074. Vt. A. Nedoschivini "Riigi ärimaksuseadus" 1910. a. väljaanne lhk. 642.

küllalt selgeks vastavate asutiste esitajatele. Protestidaga esineti näiteks isegi kubermangu ärimaksu-komisjonide säärase otsuste vastu, mis oma ülesandeks olid seadnud vaid täiendavate andmete kogumise. Üks säärane protest leidis aset Kovno kroonupalati ülemalt kahe kohaliku kaupmehe süüdistusasjas ärimaksseaduse rikumises. Vene Senat, läbi vaadanud mainitud protesti puhul kogu menetlusse kuuluva materjali, tähendab oma ukaasis 13. septembrist 1900. a. No 9688 all, et kubermangu ärimaksu-komisjoni otsustele riigiärimaksuseaduse § 176 põhjal võib avaldada proteste juhtumistel, kui need otsustavad asja juba sisuliselt. Kuid protestid, mis on antud otsuste vastu, millega nõutakse vaid täiendavaid andmeid otsustada antud küsimuse lahendamiseks, ei vasta seaduse vastavate eeskirjade täpsele mõistele, mispärast Valitsev Senat leidis Kovno kroonupalati ülema protesti enneaegse olevat.

Ärimaksu seaduse käsitaniseks antud instruksioon nägi ette protesti avaldamiseks ka teatud vorminõudeid, nagu seda Vene Valitsev Senat on ka seletanud oma ukaasis 13. septembrist 1911. a. No 9468. Nimelt tähendatakse seal, et protestituks tunnustatakse vaid seesugune kubermangu komisjoni otsus, millele on manustatud kirjalik protest, kas kroonupalati ülemalt või prokuratuuri esitajalt otsuse allakirjutamisel, kusjuures protestid võivad olla kirjutatud kas eraldi paberil või otsusel enesel. Juhtumil, kui nimetatud isikud otsuse allakirjutamiseni maillegagi ei väljenda oma nõusolematust komisjoni enamuse vastu, siis puudub ka alus suunata asja Valitsevale Senatile arutamiseks OMS § 598 korras.

-
- 1) Sbornik tsirkuljarov Ministerstva Finansov Kasjennõm palatam, 1902. a. Vt. N. Dmitrijevi väljaanne 1902. a. Vene Senati ukaas 13.IX.1900. a. No 9688.
 - 2) Vt. Nürenbergi "Riigi ärimaksseadus" 1916. a. väljaanne, lhk. 349, ja AMS instruksioon § 117 p. 6.

Esmakordselt riigiärimaksuseadusesse protesti mõistet sisal-
dava normi sissevõtmine oli ülesseaditud eesmärki õieti tabanud,
nagu seda tegelik maksustamismenetlus aja jooksul ka näitas ning
otsustus uue seadusega kujundatud komisjonides maksuasjade otsusta-
misel radikaalseks abinõuks fiskuse huvide kaitseks komisjoni
enamuse otsuste vastu, kui neis vastupidiseid sihte taotleti. 9.

8. juuni 1898. a. seadusest kandus protesti mõiste hiljem
kehtima pandud maksuseadustesse. Nii leiame 6. juuni 1910. a. sea-
duses riigikinnisvaramaksu kohta linnades ja alevites, et linna
kinnisvaramaksu-komisjoni kui ka kubermangu kinnisvaramaksu-komis-
joni esimeestele omistatakse õigus esineda protestidega kui komis-
jonide poolt püstitatud otsused ei ole kokkukõlas seadusega.

Samuti leiame protestiandmise õiguse kohta sätteid 6. april-
li 1916. a. Vene riigitulumaksuseaduses² ja mainitud seaduse käsi-
tamiseks antud instruksioonis³. Vene tulumaksuseaduses kui ajali-
selt hilisemas seaduses, on sätted⁴ protesti menetluse kohta väl-
jendust leidnud üksikasjalisemalt, eriti mainitud seaduse käsi-
tamiseks antud instruksioonis. Need sätted näevad ette seega ko-
gu protestimenetluse korra, mis aga ajaliselt vanemas ärimaksusea-
duses ei leidnud sarnaselt käsitlemist.

Nii näeme Vene riigitulumaksuseaduses⁴, et kui jaoskonna tu-
lumaksu-komisjoni esimees ei leia komisjoni otsuse õige olevat,
kas sisult või vormilt, siis on tema selle otsuse vastu, mis seis-
tatakse täitmises, õigustatud andma kubermangu komisjonile protes-

1) KVMS §§ 22 ja 23.

2) VTMS §§ 64, 65 ja 66.

3) Sama instruksioon § 265.

4) Sama §§ 64, 65, 66 ja instruksioon § 265.

ti 2 nädala jooksul, arvates otsuse sooritamise päevast. Protestile manustatakse kõik maksukomisjonis arutusel olnud asjasse puutuvad materjalid. Ühtlasi on ka ette nähtud, et kui protest puudutab maksukohuslase tulusumma või maksumäära kindlakstegetmist, siis üheaegselt protestiga saadetakse maksukohuslasele ka protestist ärakiri. Kubermangu maksukomisjon, otsustanud protesti jaatavalt, saadab oma motiveeritud otsuse ära kirja jaoskonna tulumaksukomisjonile täitmiseks selles toodud põhistel². Kubermangu maksukomisjoni esimehe protesti puhul seistatakse otsuse täitmine ja protesteeritud otsus esitatakse Rahaministri kaudu Valitsevale Senatile, ühtlasi saates maksukohuslasele protestist ära kirja³. Sellejuures on seaduses ühtlasi ka ette nähtud, et kubermangu maksukomisjonide esimeeste proteste võib Rahaminister jätta tagajärjeta⁴, kuid rahuldumist väärimise korral esitab ta protesti oma arvamuse juurelisamisega Valitsevale Senatile. Viimane otsustab protesti⁵, teeb otsuse protesti puhul kubermangu komisjonile teatavaks ja talitamiseks, neil põhistel, mis Senati poolt käsitletud asjas määritlemist leidnud. Juhtumil, kui jaoskonna maksukomisjonide esimeeste või kubermangu maksukomisjonide esimeeste protestid tagajärjeta jäetakse, võetakse protesteeritud ja täitmises seistatud otsused täitmisele⁶.

Teatavaid muudatusi aja jooksul on läbi teinud 8. juuni 1898. a. riigiärimaksuseadus. Siin tuleks seoses meie poolt käsitletud küsimusega nimetada Vene Ajutise Valitsuse poolt 13. oktoobril

1) VTMS § 66 ja instruktioon § 265.

2) Sama §§ 64, 66 ja instruktioon § 266.

3) Sama §§ 65, 66 ja instruktioon § 267.

4) Sama § 124 ja instruktioon § 268.

5) Sama § 124 ja instruktioon 269.

6) Sama §§ 64-66, 124 ja instruktioon § 270.

1917. a. antud seadust, millega kaotati lisaärimaks jaotusmaksu näol mitteamuandmise kohustuse alla käivatelt ettevõtetelt ja muudeti neilt ettevõtetelt võetava kasuprotsendimaksu määra ja maksuvõtmise korda, Ühtlasi nimetatisselle seadusega ümber jaotusmaksukomisjonid jaoskonna ärimaksu-komisjonideks ja iseäralised jaotusmaksu-komisjonid iseäralisteks ärimaksu-komisjonideks. Ühenduses eelmainitud seadusega tuleks nimetada ka Vene Ajutise Valitsuse 31. juuli 1917. a. seadust²⁾ kubermangu ärimaksu-komisjonide otsustele antavate kaebuste ja protestide arutamise korra muutuste kohta. Neid momente võiksime tähistada kui kuuenda perioodi algust. Vene Ajutise Valitsuse 31. juuli 1917. a. seaduse § 4 on pühendatud protesti küsimusele. Nimelt täiendab mainitud paragraaf ärimaksuseaduse § 176 (OMS § 598) sellega, et kubermangu ärimaksu-komisjonide otsustele antavaid proteste on Rahaminister õigustatud jätma tagajärjeta. Juhtumil aga, kui protestid tunnustatakse väärilisteks rahuldamiseks, esitab Rahaminister protestid oma arvamuse manustamisel Valitsevale Senatile. Nagu toodud täiendus-eeskirjast järeldada võib, on selle muudatusega ärimaksuseaduses aset leidnud protestimenetluskord teataval määral lähendatud Tulumaksuseaduses leiduvale protestimenetluse korrale.³⁾

Vene Ajutise Valitsuse poolt ärimaksu alal antud seadus 13. oktoobril 1917. a. ei too protestimenetlusse ärimaksu alal olulisi muudatusi.

Ka Eesti seadusandlus on toonud protesti normistikku teatavaid muudatusi. Mainida tuleb siin kaht Vabariigi Valitsuse poolt

1) Vene seaduste ja korralduste kogu 10.XI.1917. a. No 278, art. 2052.

2) Sama 17.X. 1917. a. No 256, art. 1844.

3) VTMS § 124 ja instruksioon § 268.

ajutise valitsemiskorra § 12^a põhjal 12. aprillil 1920. a. vastu võetud seadust: a) seadus iseäralise ärimaksu-komitee kohta ja b) seadus Rahaministeeriumi juures asuva otsekoheste maksude peakomitee kohta. Neist esimene korraldab meil protestimenetluskorda sama seadusega asutatud iseäralises ärimaks-komitees ja teine - Rahaministeeriumi juures asuvas peakomitees.

Neis seadustes läbi viidud muudatused ei ole aga midagi olulist/protsessimenetluskorda juurde toonud. Menetluskord on siin jäänud üldiselt samaks, milliseks ta kujunenud oli Vene ajal, kuna vaid instantside nimetused on võetud Eesti olude kohaselt.

8. juuni 1898. a. ärimaksuseaduse sätete mõistele vastavalt toimus seaduses ette nähtud protestide arutamine järgmise instantsi poolt sisemise asjaajamise korras. See menetluskord ärimaksu alal kestis ka Eesti ajal edasi kuni 1. veebruarini 1932.a., mil maksmata pandi maksustamiskorralduse seadus.³⁾

Vene 1916. a. tulumaksuseadusest kandus protesti mõiste meie 1920. a. tulumaksuseadusesse ja on toodud mainitud seaduse § 32 järgmiselt: "jaoskonnakomitee otsus, millega ei ole rahul komitee esimees, jätakse täide viimata ja asi läheb tulumaksu peakomitee otsustada. Täheendus: esimeeste protestid antakse sisse 2 nädala jooksul sellest päevast arvates, millal protesteeritav komitee otsus tehti." ja § 33: "tulumaksu peakomitee otsused, mis peakomitee esimehe või prokuröri valve esitaja poolt seadusega mitte kokkõlas seisvaks tunnistatakse, jätakse täide viimata ja esitatakse 2 nädala jooksul sellest päevast arvates, millal komitee ot-

1) RT 61/62-1920, art. 179 § 13.

2) RT 61/62-1920, art. 180 §§ 11 ja 12.

3) RT 1 - 1932, art. 1.

sus tehti, riigikohtule lõplikuks otsustamiseks."

Kui kõrvutada 1920. aasta tulumaksu seaduse § 32 redaktsiooni Vene Ajutise Valitsuse 13. oktoobri 1917. a. seaduse § 14¹⁾ ärimaksustamise alal, siis ilmneb toodud seaduste normide erinevus selles, et ärimaksu muutmise seaduses (§ 14) ei ole ette nähtud, et jaoskonna ärimaksu-komisjoni otsus selle esimehe protesti korras jäetakse täide viimata. Neist normidest ei järeldu protesti menetluskorda. Praksises protestide arutamise kord oli kujunenud siin sarnaselt, et jaoskonna ärimaksu-komisjoni esimehe protestid lahendati peakomitee sisemise asjaajamise korras, kasutamata seda menetluskorda, mis kehtis maksukohuslaste kaebuste arutamisel Peakomitees ja ette oli nähtud 12. aprilli 1920. a. seaduse²⁾ § 7 - § 9. Algul oldi üldiselt meil maksuasutistes arvamisel, et ka jaoskonna tulumaksu-komisjoni otsuste vastu komisjonide esimeeste poolt antud protestid tulevad Tulumaksupea-komitees arutada samuti sisemise asjaajamise korras, mispärast siis ka protestide otsustamine tegelikult toimus selles korras. Kuid protestide arutamise korra kohta tõi muudatuse ühe maksukohuslase vastupidine seisukoht. Tema seletas, et protestide arutamine pidavat alluma samale korrale, mis ette nähtud tulumaksu seaduses § 54 kaebuste arutamise menetluskorra kohta³⁾. Mainitud küsimuses antud kaebus oli Riigikohtu administratiivosakonnas⁴⁾ arutusel, kus ta lahendati järgmiselt: "Jaoskonna tulumaksu-komitee esimehe, samuti ka Tulumaksu peakomitee esimehe protestid, mis ette nähtud Tulumaksuseaduse §§ 32 ja 33, on sisuluses samasugused edasikaebused, kui maksukohuslaste kaebused, ainult selle

1) Riigi ärimaksuseadus, N. Bilbassov, § 561 lhk. 77.

2) RT 61/62 - 1920, art. 180.

3) Sama, art. 184.

4) Riigikohtu Administratiiv-osakonna väljakuulutatud otsus 8. maist 1928. a. No 29 all.

vahega, et protestid antakse fiskuse, kaebused aga maksukohuslaste huvides, ja nende arutamise kord on üks ja sama nii Tulumaksu peakomitees kui ka Riigikohtus, samuti nagu on ühesugune administratiiv kohtukorras ettenähtud järelvalve asutiste protestide ja kõigi isikute, seltside, ühisuste ja omavalitsuste asutiste kaebuste arutamise kord. Et Tulumaksu seaduse § 32 ei ole ette nähtud jaoskonna komisjoni esimehe protesti arutamise korda, sellest ei saa järeldada, et säärane protest puudutab ainult ametasutise sisetsemist asjaajamist ning seepärast ei ole tarvis maksukohuslasele protesti arutamisest teada anda, sest üldine põhimõte on ikka see, et siis, kui mõningate asjade otsustamiseks erilist korda seaduses ei ole ette nähtud, siis tuleb neid arutada üldises korras (TMS §§ 54, 55 ja 56)."

Sarnane erinev protestide arutamise kord oli maksev kuni 1. veebruarini 1932. a., millal meil Maksustamiskorralduse seadusega maksma pandi üldine protsessimenetluse kord otsemaksude ja tollimaksude alal tekkinud vaidluste kohta.

Riigikogu poolt 18. detsembril 1931. a. vastuvõetud Maksustamiskorralduse seaduse maksmapanemise seadusega kaotas kehtivuse alates 1. veebruarist 1932. a. seadus Rahaministeeriumi juures asuva otsekoheste maksude peakomitee kohta (RT 61/62-1920 ja RT 4-1921), mis muu hulgas käsitasid ka protestide menetluse korda. Ülalnimetatud seadustes ettenähtud protestide menetluskorra asemele loodi 1. veebruaril 1932. a. maksma pandud Maksustamiskorralduse seadusega kõikide otsemaksude ja tollimaksude kohta ühine kord, mis toodud mainitud seaduse § 13 viimases lõikes ja nimelt: Komis-

1) RT 1 - 1932, art. 1.

2) Sama.

3) Sama.

jon otsustab küsimusi lihthäälteenamusega. Häälte poolekslangemisel otsustab esimehe hääl. Kui esimees ei ole nõus komisjoni otsusega, jäetakse otsuse täitmine seisma ja asi saadetakse 7 päeva jooksul otsustamiseks Maksupeakomiteele."

Nagu mainitud paragraafis toodud teksti osast ilmneb, ei ole ka siin ette nähtud ligemat korda selle kohta, kuidas nimelt protestid võtta arutusele Maksupeakomitees (resp. Tollipeakomitees), nagu seda nägime ka meil kehtiva ärimaksu seaduse vastavate paragraafide vaatlusel.

D. veebruari 1932. a. kehtima pandud Maksustamiskorralduse seadusega loodud Maksupeakomitee asus protestide otsustamisel seisukohale, et siin tuleb jaoskonna komisjonide esimeeste proteste võtta arutusele samas korras, mis ette on nähtud kaebekorras esitatud küsimuste arutamisele. Maksupeakomitee mainitud seisukohale asudes, oli püüdnud silmas protsessimenetluse üldmõtet ja ühtlasi ka Riigikohtu administratiiv-osakonna otsust 8. maist 1928. a. A. Valdsoni kaebusel 1927. a. tulumaksu asjas komisjoni esimehe protesti puhul Tulumaksupeakomitee otsuse peale. Mainitud Riigikohtu otsus on toodud eespool ja temast ilmneb, et kaebuste ja protestide arutamise korra Maksupeakomitees tuleb lugeda täiesti võrdseks. Maksupeakomitee algpäevil võetud seisukoht protestide arutamise korra kohta kestis kuni 1933. a. lõpuni, mis ajast peale protestide arutamisel Maksupeakomitee asus teisele seisukohale. Maksupeakomitee praksisesse protestide arutamise korra kohta muutuse tõi meie kõrgemalt kohtult saabunud uus otsus.

1933. a. saabus MKS § 77 korras Maksupeakomiteesse Tallinna-

1) 13. okt. 1917. a. seadus § 17 ja 12. apr. 1920. a. seadus (RT 61/62-1920).

2) MKS ^{III osa} 2. peatükk, RT 1 - 1932. a. art. 1.

3) Riigikohtu adm.-osakonna väljakuulutatud otsus 8.V.1928. No 29 all.

Harju aruandvate ettevõtete ärimaksu-komisjoni esimehe protest 8. aprillil 1933. a. lisaärimaksu-komisjoni otsusele. Maksupeakomitee esimees MKS § 81 põhjal määras saabunud protesti juba kujunenud praktilise kohaselt arutusele Maksupeakomitees korras, mis ette nähtud MKS §§ 81-93. 14. juulil 1933. a. Maksupeakomitee arutas ülaltoodud protesti ¹ samas korras, mis ette nähtud kaebuste arutamiseks. Maksupeakomitee rahuldab protesti, kuid ei otsustanud ise küsimust, vaid tühistas vastulause kohta tehtud otsuse ja saatis toimetise tagasi asja uuestiotsustamiseks maksukomisjonile. Käesolevas asjas Maksupeakomitee motiveeritud otsus ära kirjana ² saadeti Maksudevalitsusele ja maksukohuslasele välja kättetoimetamiseks MKS VIII osa peatükk I-es toodud sätete kohaselt, ära tähe-
dades otsuse ära kirjas kaebekorral ³. Mainitud otsuse peale esines Maksudevalitsuse direktor kaebusega Riigikohtule, kus Maksudevalitsuse direktor palub tühistada Maksupeakomitee otsuse ja asi saata Maksupeakomiteele uueks otsustamiseks, seletades: a) Maksustamiskorralduse seaduse § 13 mõtte järele "maksupeakomitee pidanud asja ise lõplikult otsustama ja oma otsuse saatma Maksudevalitsuse kaudu maksuinspektorile täitmiseks. Lõpliku otsuse tegemine ei võivat Maksupeakomiteele raskusi sünnitada, sest MKS § 88 põhjal olevat tal õigus koguda kõiki vajalikke andmeid. b) ei saavat õigeks lugeda ka Maksupeakomitee poolt protestide arutamise puhul loodud asjaajamise korda. Seadusest ei saavat välja lugeda, et maksuinspektori protestide arutamiseks tuleks maksukohuslane kutsuda Maksupeakomitee istungile ja peakomitee saadaks temale otsuse, mille peale maksnikul oleks õigus kaevata Riigikohtule. Maksu-

1) Maksupeakomitee asi No 1308 R/1933.

2) MKS § 92.

3) MKS § 94.

peakomitee pidavat protestide puhul asja arutama ja otsustama sisemise asjaajamise korras, väljaspool järjekorda ja ilma maksnikku kutsumata."

Mainitud asja arutanud ja prokuröri arvamuse kuulanud, Riigikohus leiab: "Maksustamiskorralduse seaduse § 13 on ette nähtud, et kui maksukomisjoni esimees ei ole nõus komisjoni otsusega, jäetakse otsuse täitmine seisma ja asi saadetakse 7 päeva jooksul otsustamiseks Maksupeakomiteele. Kui seadus ütleb, et asi saadetakse Maksupeakomiteele otsustamiseks, siis see ei tähenda, et Maksupeakomitee peab ise asja lõplikult ära otsustama ja ei ^{või} saata asja maksukomisjonile uueks otsustamiseks. Sama seaduse § 92 määrab küll, Maksupeakomitee motiveeritud otsus tuleb saata ära kirjajana kaebajale ja Maksudevalitsusele ning et maksustamistoimetus saadetakse tagasi Maksudevalitsusele pärast otsuse jõusse astumist. See paragraaf samuti ei ütle, millise otsuse Maksupeakomitee peab tegema, s.o. kas lõpliku otsuse, või otsuse, millega asi saadetakse maksukomisjonile uueks otsustamiseks. Pealegi see paragraaf on paitatud seaduse III ossa, mis räägib maksukohuslaste ja maksu tasumise eest vastutavate isikute kaebuste esitamise ja arutamise korra. Kui asuda Maksudevalitsuse direktori seisukohale, et maksukohuslase vastulause kohta tehtud maksukomisjoni otsuse vastu sama komisjoni esimehe poolt antud protesti puhul Maksupeakomitee peab ise tegema lõpliku otsuse, siis kujuneks ebaõiglane seisukoht selles mõttes, et maksukohuslasele kaoks ära üks edasikaebamise instants juhul, kui Peakomitee peaks protesti rahuldama. Neil kaalutlusil Riigikohus leiab, et Maksupeakomitee on käesoleval korral õieti talitanud, kui ta asja maksukomisjonile uueks otsustamiseks saatis. Mis puutub Maksudevalitsuse direktori arvamusse,

1) Maksupeakomitee asi No 1308/R - 1933.

et maksinspektori protesti arutamiseks Maksupeakomitee ei tarvitséks maksukohuslasele kutset saata, vaid peaks niisugusel korral protesti arutama ja otsustama sisemises asjaajamise korras, siis selle arvamusega Riigikohus ühineb. Kui Maksupeakomitee protesti rahuldamise korral asja saadab maksukomisjonile uueks otsustamiseks, siis maksukohuslasel on võimalik oma huvisid kaitse- da nii maksukomisjonis asja uuesti arutamisel kui ka edasikaebami- se teel. Käesoleval korral Maksupeakomitee on küll maksukohuslase- le kutse saatnud, kuid see asjaolu ei põhjusta Maksupeakomitee ot- suse tühistamist.¹⁾

Missugused nimelt asjaolud käsitatavas küsimuses andsid Riigikohtule põhjust asuda erinevale seisukohale võrreldes tema poolt varem püstitatud seisukohaga, mis väljendatud eelpool toodud Riigikohtu administratiiv-osakonna otsuses²⁾ 8. maist 1928. a. A. Valdsoni 1927. a. tulumaksu asjas, ei nähtu kindlakujuliselt Riigikohtu 31. okt./24. nov. 1933. a. No 846^{II} otuse motiividest.

Kuid peab siiski tähendama, et MKS eeskirjad, mis määravad ära Maksupeakomitee kompetentsi kuuluvate küsimuste arutamise korra³⁾, ei võinud anda põhjust Riigikohtu poolt tehtud sammu õigustamiseks. Veel vähem võib seda leida adm. kohtukorra seaduse säte- tes. Riigikohus pidi jääma siin oma endise seisukoha juurde kind- laks ja tunnustama ühtlasi ka õigeks maksupeakomitees senise praksise protestide arutamise korra kohta. Ka tegelikkuses ei osu- tunud uus kord sobivaks, nagu seda hiljem näeme.

1) Riigikohtu otsus 31. okt./24. nov. 1933. a. No 846^{II}. Vt Mak- supeakomitee asi No 130/R - 1933.

2) Riigikohtu Adm.-osakonna väljakuulutatud otsus 8.V.1928. a. No 29 all.

3) Maksustamiskorralduse seadus §§ 80-97¹. Vt. RT 1 -1932.

Kuigi Riigikohus oma otsuses No 846¹II-1933 ei avalda senini Maksupeakomitees valitsenud praksise kohta protestide arutamise korra suhtes täiesti eitavat seisukohta, vaid toob oma seisukoha selles küsimuses enam-vähem sooviavalduse korras esile, nagu see ilmneb ülaltoodud Riigikohtu otsuse motiividest ja nimelt: "Mis puutub Maksudevalitsuse direktori arvamusel, et maksuinspektori protesti arutamisel Maksupeakomitee ei tarvitseks maksukohuslasele kutset saata, vaid peaks niisugusel korral protesti arutama ja otsustama sisemises asjaajamise korras, siis selle arvamusega Riigikohus ühineb . . . käesoleval korral Maksupeakomitee on küll maksukohuslasele kutse saatnud, kuid see asjaolu ei põhjusta Maksupeakomitee otsuse tühistamist." Maksupeakomitee, saanud kätte kõnesoleva Riigikohtu otsuse², hakkas kaaluma protestide arutamise korra küsimust seoses Riigikohtu sooviavaldava seisukohaga, et kuidas tuleks tulevikus Maksupeakomiteel toimida maksukomisjonide esimeeste protestide puhul, kas võtta need arutusele senini valitsenud korra järgi, kohaldades protestide arutamisel kaebuste arutamisekorda, või otsustada protestid vaid sisemise asjaajamise korras, nagu seda Riigikohus mainitud otsuses sooviavaldavalt näpunäitena ka toob.

Kuna omal ajal kehtivas MKS ligemalt on jäetud määritlemata, millises korras nimelt maksukomisjonide esimeeste protestid tulevad võtta Maksupeakomitees arutusele ja et kõrgem administratiivkohus aga soovitas neid proteste arutada sisemise asjaajamise korras, siis Maksupeakomitee asus selles küsimuses seisukohale - võtta tulevikus protestid arutusele sisemise asjaajamise korras.

1) Vt, käesoleva töö lhk. 23 p. 4.

2) Riigikohtu otsus 31.okt./24.nov. 1933. a. No 846^{II}.

Sellele seisukohale asumisel Maksupeakomitee oli teataval määdul mõjutatud ka kaalutlusest, et protestide sisemises asjaajamise korras arutamine toimub lühemas ja lihtsamal menetluskorras, see- ga tööjõu ja aja kokkuhoiu mõttes soovitam. Kuid see Maksupeako- mitee seisukoht ei leia õigustust ei maksuprotsessi kehtivas mak- sunormistikus ega ka küsimuse õiglasel lahendamise võimaluses. Sel- le uue korra juures oli nüüd kannatav pool, maksukohuslane, täi- esti asjaarutamise osavõtust välja lülitatud. Üheõigluse põhimõt- tel tuli protesti arutamise menetlusest kõrvale jätta ka Maksu- devalitsus oma esindaja näol, kuigi Maksudevalitsuse kaebusest Riigikohtule võib vaid üht järeldada, ja seda, et tema oma ette- panekus soovis protestide otsustamisel vaid maksukohuslaste väl- jalülitamist protestide arutlusmenetlusest.

Nüüdsest peale otsustati protestid Maksupeakomitees nii mak- sukohuslase kui ka Maksudevalitsuse esindaja osavõtuta vaid neil andmeil, mis leidsid toimikus protestitava otsuse kohta. Sarnase menetluskorra juures võis protesti väljakutsuv küsimus lahendust leida kas pealiskaudselt või ühekülgsest vaid ühe protsessi- poole, Maksudevalitsuse, poolt toodud andmete ja väidete põhjal. Peale toodud puuduste uus protestide lahendamise kord sisaldas veel hulga teisi puudusi, millised puht teoreetiliselt kui ka prak- tiliselt vaatekohalt ei sobinud üldse uues maksustamismenetluses püstitatud üheõigluse põhimõttega. Nimelt ilmnes nüüd kohaldatavas protestide menetluskorras, et see kord ei ole õiglane ega ka ots- tarbekohane. Maksustamine üldiselt peab toimuma võimalikult ter- viklikult. Kui protest puudutab üksikuid maksustamis- osasid, siis neis osades vaieldavad küsimused otsustatakse ära ette ja eraldi

1) Vt. Riigikohtu otsus 31. okt./24. nov. 1933. a. No 846^{II}.

maksustamise üldisest sisust. Samuti sunnitakse maksukomisjoni enamust protesti rahuldamisel alla kirjutama temale vastuvõtmata seisukohtadele ja maksukohuslane on sunnitud kaebama otsuse peale, mille kohta temal Maksupeakomitee seisukoht juba ette enam-vähem teada on.

Protestid võivad ette tulla maksustamise üksikute osade vastu nii algmaksustamisel, kui ka vastulause korras tehtavate otsuste juures; komisjoni liikmete enamuse seisukohad, ka vastulause korras tehtud otsuses, võivad mitte rahuldada maksukohuslase kõiki nõudeid, mispärast viimane on sunnitud esinema vastulausega ja võib olla kaebusega. Sel puhul asja enne otsustamist käib asjatoimetus Maksupeakomitees, - esiteks algmaksustamisel, teiseks vastulause kohta tehtava otsuse puhul ja lõpuks kaebekorras. Selline kord ei ole õige ega ka otstarbekohane.

Neid puudusi silmas pidades leiti hädatarvilikuks protestide menetluskorda muuta õiglase ja otstarbekohase seisukohale vastavalt, nii et maksustamise protsess toimuks terviklikult igas maksustamiseastmes. Selle seisukoha kätte saamiseks tuli seaduse vastav § muuta. 1936. a. koostatigi MKS § 13 muutmiseks vastav eel nõu. Selle järgi kujunes MKS § 13 järgmiselt:

"Komisjoni istungi aja ja päevakorra määrab esimees ja teatab sellest komisjoni kaasistujale vähemalt 3 päeva enne istungi päeva.

Komisjon on otsusevõimeline, kui koos on vähemalt kolm liiget, nende hulgas esimees või ta asetäitja.

-
- 1) Majandusministri seletuskiri Maksustamiskorralduse seaduse muutmise ja täiendamise seaduse juurde. Vt. J. Riismandeli "Tulumaksuseaduse" 1937. a. lhk. 62.

Komisjon otsustab küsimusi lihthäälteenamusega. Häälte poolnemisel otsustab esimehe hääl.

Kui esimees ei nõustu komisjoni otsusega, lisandab ta oma eriarvamuse otsusele ning teatab sellest Maksudevalitsuse direktorile.

Maksudevalitsuse direktoril on niisugusel juhul õigus esitada otsuse peale protest Maksupeakomiteele. Protest peab vastama käesoleva seaduse § 75 nõuetele.

Protest esitatakse:

1) juhul, kui komisjoni esimees on jäänud eriarvamusele esialgse maksustamisotsuse kohta ja maksukohuslane pole esitanud vastulauset - 7 päeva jooksul vastulause esutamise tähtaja möödumisest arvates;

2) muudel juhtudel - vastulause puhul tehtud otsuse peale edasikaebaniseks ettenähtud tähtaja jooksul."

Eelnõu leidis valitsuse poolt hääkskiitmist ja ta pandi kehtima muude MKS-es aset leidnud muudatustega Riigivanema dekreediga ¹⁾ 11. novembril 1936. a. Nagu ilmneb selle §-i tekstist, on siin silmas peetud üldiselt neid põhimõtteid, mis omal ajal meie kõrgem Riigikohus esile tõi ²⁾ omas otsuses 8. maist 1928. a., et protestid, mis esitatakse juhtumil, kui komisjoni esimees jääb maksustamisel eriarvamuse juurde, on sisult samasugused kaebused, kui maksukohuslase omad, vaid selle vahega, et protestid antakse vastava ametasutise esitaja poolt fiskuse, kaebused aga maksukohuslaste huvides, ja nende arutamise kord on üks ja sama Maksupeakomitees, samuti nagu on ühesugune administratiiv-kohtukorras et-

1) Vt. RT 92 - 1936, art. 726.

2) Riigikohtu Administratiiv-osakonna väljakuulutatud otsus No 29 all.

te nähtud järelvalve asutiste protestide ja kõigi isikute, seltside, ühisuste ja omavalitsuse asutiste kaebuste arutamise kord.

Et MKS § 13 vanas redaktsioonis ei olnud ette nähtud ligemalt komisjoni esimehe protesti avaldamise ega ka selle otsustamise menetluse korda, siis nüüd kehtima pandud MKS § 13 uues redaktsioonis on protestimenetluskord ligemalt mainimist leidnud.

MKS § 13 uues redaktsioonis eristab protestimenetluses üksikuid faase ja nimetab menetkuse esimeses osas esinevat komisjoni esimehe mittedõustumist komisjoni otsusega komisjoni esimehe eriarvamuseks. Komisjoni esimehe eriarvamus peab avaldatud olema komisjoni otsuse tegemisel asjaomases maksustamisasjas ja ühtlasi väljendatud kirjalikus vormis.

Protestimenetluse teises osas esinevat Maksudevalitsuse direktori seisukohta komisjoni esimehe eriarvamuse kohta nimetab seadus protestiks. See on see osa menetlusest, kus komisjoni esimees ei ole nõustunud komisjoni enamuse poolt püstitatud otsusega ja oma eriarvamuse ette kannud Maksudevalitsuse direktorile, kellele siis on jäetud õigus esitada materjalide ja komisjoni esimehe eriarvamusel toodud asjaolude ja väidete alusel komisjoni otsuse vastu protesti. Ta võib ka sellest õigusest loobuda, kui esitatud materjalist ilmneb, et komisjoni esimehe eriarvamus tema arvates ei leia küllaldast põhjendust asjaomase maksustamismaterjali alusel. Siin protesti nimetus on arvatavasti võetud endistest Vene maksuseadustest, kui ka meie seadustes asetleidnud sarnaste mõistete nimetusest, kus neid nimetati protestideks. Ühtlasi võib oletada, et selle mõiste nimetusena protēst käesolevasse seadusesse sissevõtmist on põhjustanud ka see asjaolu, et

I) Vt. N. Bilbassovi "Riigiärimaksuseadus" lhk. 77 - 13. okt. 1917. a. seaduse § 14 (§ 561) ja RT 61/62-1920, -12. apr. 1920. a. seaduse § 11.

administratiiv-kohtukorra seaduses kannavad valitsuse järelevalveametnikkude vastuvaidlused riigi- ja omavalitsuse asutiste ebaseaduspäraste otsuste puhul protesti nimetust¹⁾.

Kui kõrvutada MKS § 13 uues redaktsioonis varemajal Venes ja senini Eestis kehtivaid protesti menetluskorda määrilevaid seaduse eeskirju, siis võib siin teatavaid põhimõttelisi ühiseid jooni leida, eriti on suurel määral märgatav sarnasus Vene tulumaksuseaduse §§ 66 ja 124 ning nende käsitamiseks antud instruksiooni paragraafidega 265, 266, 267, 269 ja 270.

Vene tulumaksuseaduse § 66 tõlkes esineb järgmiselt: "Esimeeste protestid §§ 64 ja 65 toodud juhtumitel esitatakse 2 nädala jooksul protesteeritava otsuse tegemise päevast arvates. Peale tähendatud tähtaega esitatud protestid jäetakse läbi vaatamata. Kui protest puudutab maksniku tulu arvutamist ja tulult kuuluvat maksu, siis saadetakse maksnikule tähendatud protestist ärakiri." ja sama seaduse § 124 esineb tõlkes järgmiselt: "Kubermangu komisjonide esimeeste poolt antud protestid nimetatud komisjonide otsuste vastu võib Rahaminister jätta tagajärjeta; juhtumil, kui protestid leitakse väärivat rahuldamist, esitab Rahaminister nad oma arvamusel manustamisel Valitsevale Senatile".

Viimasele paragraafile sisult sarnaneb ka Ajutise Valitsuse 31. juuli 1917. a. seaduse § 4, mis tõlkes järgmiselt esineb: "Kubermangu ärimaksu-komisjoni otsuste vastu antavaid proteste (OMS § 598) on Rahaminister õigustatud jätma tagajärjate. Juhtumil, kui need tunnustatakse rahuldamise väärilisteks, esitab Rahaminister nad oma arvamusel manustamisel Valitsevale Senatile."

Neist toodud paragraafides ja meie MKS § 13 võime leida peami-

1) Vt. RT 10-1919 - administratiiv-kohtukorra muutmise seadus § 3.

selt kahte sisuliselt ühtivat momenti, mis teiste vatsvate seaduste asjaomastes eeskirjades, mis ka protestimenetluskorda käsitasid, ei leidu. Need kaks momenti on: a) et asutise juhatajal, kelle kaudu protestitoimik esitatakse vastavale kõrgemale asutisele otsustamiseks, on _____ jäetud õigus esitatud protestidele manustatud materjali alusel jätta proteste oma võimuga tagajärjeta ja b) et protestid tehakse teatavaks maksnikule nende esitamisel otsustavale asutisele.

Kokkuvõetult toodud põhimõtted, kui protestimenetluse põhi- alused ja menetluskorra sihimäärajad, on ka meie MKS § 13 uues redaktsioonis leidnud kohaldamist. Kuigi Vene tulumaksuseaduse §§ 64, 65, 66 ja 124 ja nende käsitamiseks antud instruksiooni §§ 265, 266, 267, 268 ja 270, ning Ajutise Valitsuse 31. juuli 1917. a. seaduse § 4 ei ilmne selgekujuliselt, et nende paragraafide eeskirjade korras antud protestid oleksid arutamise menetluskorra suhtes samaväärsed maksniku poolt antud kaebusega, on see küsimus nüüd meie MKS § 13 uues redaktsioonis selgekujuliselt väljendust leidnud. Meie MKS § 13 uues redaktsioonis on Maksudevalitsuse direktori poolt esitatud protestide kohta maksvad kõik need MKS eeskirjad, mis on kohaldatavad kaebuste kohta.¹⁾

Praegu kehtiva MKS vastavate eeskirjade põhjal toimub protestimenetlus järgmiselt. Protesti võib meil esitada komisjoni esimehe eriarvamuse juurede/jäämisel kahel juhtumil: a) esialgsel maksustamisel ja b) vastulause arutamisel. Kui komisjoni esimees jääb maksukomisjonis selle enamuse arvamusega mittenõustamisel eriarvamusele esialgsel maksustamisel, siis maksustamine toimub vastavalt komisjoni enamuse otsusele, millele maksukomisjoni

1) MKS § 13 viies lõige. Vt. RT 92-1936.

esimees manustab oma eriarvamuse. Eriarvamus võib aset leida kas eripaberil või protesteeritaval otsusel enesel. ¹⁾ Sarnaselt koostatud otsus väljastatakse maksukohuslasele maksustamise üldises korras. Kui maksukohuslaselt, kelle maksustamise asjas komisjoni esimees on jäänud eriarvamusele, ei järgne maksustamisotsuse vastu vastulauset, selle esitamiseks ettenähtud tähtpäevaks, siis maksuinspektor esitab maksustamisotsuse, mille suhtes komisjoni esimees oli jäänud eriarvamusele, kogu maksustamistoimikuga Maksudevalitsuse direktorile selle arvestusega, et viimane tarbekorral saaks esineda Maksupeakomiteele protestiga tähtajaks, milline täitub 7 päeva jooksul vastulause tähtajast arvates. ²⁾ Kui maksukohuslaselt saabub aga vastulause maksustamisotsuse vastu, mille kohta komisjoni esimees on jäänud eriarvamusele, siis vajadus protestimenetlusele käigu andmiseks langeb ära, kuna MKS § 69 põhjal vastulause otsustamisega tühistub esialgne komisjoni otsus kõige tagajärgedega ja küsimused otsustatakse vastulause arutamise korras. Jäeb aga vastulause otsustamisel maksukomisjoni enamus uuesti algmaksustamisel võetud seisukohale truuks mõningais küsimusis, milliste suhtes maksukomisjoni esimees jääb eriarvamusele, ¹⁾ koostatakse komisjoni otsus vastavalt enamuse arvamusele ja ühes esimehe eriarvamuse manustamisega väljastatakse maksukohuslasele administratiivmenetluse seaduse ³⁾ 9. peatüki eeskirjade kohaselt. Vastulause korras tehtud otsuse puhul on protesteerimistähtaeg ühesugune kaebetähtajaga. ⁴⁾

Maksukomisjoni esimees, jäänud vastulause otsustamisel eri-

1) Maksupeakomitee toimik No 668-1937. K/S "Hansa" ärimaksuasjas.

2) MKS § 13 kuues lõige. RT 92 - 1936.

3) RT 4. 1936, art. 25.

4) MKS § 13 p.2 ja § 72 p.2. RT 92 - 1936, art. 726.

arvamusele, lisandab oma eriarvamuse komisjoni otsusele ja teatab sellest Maksudevalitsuse direktorile¹⁾. Sellejuures tuleb maksukomisjoni esimehel silmas pidada, et tema eriarvamuse ühes sellesse küsimusesse puutuva maksustamistoimikuga jõuaks Maksudevalitsuse direktori kätte ajaliselt nii, et viimane tarbekorral õigeaegselt saaks esineda protestiga Maksupeakomiteele²⁾.

Maksudevalitsuse direktorilt saabunud protestid peavad oma ehituselt vastama samadele nõuetele, mis ette nähtud kaebuste kohta ja alluma kaebustega ühesugusele arutusmenetlusekorrale³⁾. Seega arutatakse protestid Maksupeakomitees MKS §§ 80-93 korras. Protestide puhul Maksupeakomitee otsuste peale võidakse kaevata administratiiv-kohtukorras Riigikohtule⁴⁾.

Arvesse võttes käesolevas töös käsitletud asjaolusid protestimenetluse kohta, tuleks siin veel alla kriipsutada seda, et meil kehtiva MKS § 13 uues redaktsioonis toodud eeskirjade alusel¹⁾ tuleb protestide arutamismenetluse küsimust lugeda vähem-rohkem rahuldavalt lahendatuks, kuna MKS endise § 13 põhjal toimunud protestide arutusmenetluskord asetab eriti maksukohuslase ebasoodsasse seisukorda. MKS § 13 uues redaktsioonis nüüd võimaldab, et maksustamine ka protestimenetluskorras toimuks terviklikult igas maksustamisastmes, milline olukord maksustamismenetluses protestide puhul vana korra juures puudus.

MKS § 13 põhjal Maksudevalitsuse direktorile antud õigus protestide esitamiseks oli tingitud vajadusest, et kuna maksustamine

1) MKS § 13 neljas lõige. RT 92 - 1936, art. 726.

2) MKS § 13 p. 2. RT 92 - 1936, art. 726.

3) MKS § 13 viies lõige ja § 75. RT 1 - 1932, art. 1.

4) MKS § 94. RT 1 - 1932, art. 1.

OSUNDATUD TEOSED

1. Prof. VAABEL, juhan - "Eesti Riigi-maksundusõiguse põhiprobleeme".
2. JÕGI - "Maksustamiskorralduse seadus", 1932. a. väljaanne.
3. N. FLEBNIKOV ja J. PEKARSKI - "Riigiärimaksu seadus, täiendatud Vene Valitsuse seaduste ja korraldustega ning Valitseva Senati seletustega", 1902. a. väljaanne.
4. BILBASSOV, Nikolai - "Riigiärimaksu seadus".
5. - Vene kaubandus-manufaktuuri departemangu poolt väljaantud käsiraamat riigiärimaksu ja instruksiooni kohta. 1899. a. väljaanne.
6. OSEROV, J.H. - "Osnovõi finansovoi nauki", D. Glicksmanni 1907.a. väljaanne.
7. BITNER, Vilhelm - Entsüklopeedia(Vene), 1907 . a. väljaanne.
8. Riigi Teataja.
9. DMITRIJEV, N. - "Sbornik tsirkuljarov Ministerstva Finansov Kasjennõm palatam", 1902. a. väljaanne.
10. NÜRENBERG- "Riigiärimaksu seadus", 1916. a. väljaanne.
11. V - Vene kinnisvarademaksu seadus linnades ja alevites ja instruksioon.
12. - Vene Tulumaksu seadus instruksiooniga.
13. - Vene Seaduste ja Korralduste Kogu" 1917. a.
14. - Riigikohtu Administratiiv-osakonna otsusi maksustamise alal
15. - Maksupeakomitee menetlus.
16. RIISMANDEL, Jaan - "Tulumaksu seadus", 1937. a. väljaanne.
17. - " - " - " - " - "Maksustamiskorralduse seadus Riigikohtu seletustega ja Administratiivkohtu kord", 1937. a. väljaanne.

on usaldatud kollegiaal asutisele - maksukomisjonile, mis komplekteeritud maksumaksjate esitajaist, siis komisjoni enamuse võimalikkudel kõrvalekaldumistel maksustamisel seaduslikust korrast riigi huvid leiaksid ka väärikat kaitset. Kuid siinjuures ei saa tähendamata jätta ka seda, et MKS § 13 korras riigi huvide kaitse võimalus võib olla ikkagi väga piiratud oma ulatuses ja võib aset leida vaid neil korral, kui maksukomisjoni enamus on maksukohuslase tulude hindamisel jätnud arvestamata maksukohuslase tegevuse ulatuse kohta kogutud abjektiivse materjali ja vastava komisjoni esimees on esinenud eriarvamusega, teatades sellest seaduses ettenähtud korras Maksudevalitsuse direktorile. Kuid üldiseks lohutuseks tuleb siin mainida, et mitte ainult MKS § 13-ga pole Maksudevalitsuse direktorile antud võimalus maksustamisküsimustes teostada teataval määral juhtimist, vaid temale on omistatud õigus maksustamise alal juhtimist teostada ka muil korral, s.o. väljaspool MKS § 13 ettenähtud protesti korda, MKS § 1 põhjal, nimelt kui maksustamisalal hindamistel leiavad aset ebaseaduspärasused. Selles korras maksustamise ala ebaseaduspärasused võivad Maksudevalitsuse direktorile saada teatavaks kas maksukohuslaste poolt kaebuste esitamisel, kui ka maksustamismaterjali kohapealsel kontrollimisel.

Avastatud ebaseaduspärasustele on Maksudevalitsuse direktor õigustatud juhtima Maksupeakomitee tähelepanu ^{maxukohuslaste} kaebuste esitamisel või ettepanekute korras.

Maksupeakomitee otsustab maksustamisküsimused seoses Maksudevalitsuse direktori poolt tõusetatud ebaseaduspärasusküsimustega

1) Majandusministri seletuskiri MKS-e muutmise ja täiendamise seaduse juurde. Vt. J. Riismandeli eraväljaanne "Maksustamiskorralduse seadus" 1937. a. lhk. 64.

täies ulatuses terviklikult, mis eriti on nüüd kergendatud MKS-sse § 90¹ sisse võtmisega. Sarnaselt puudutatud küsimuste otsustamine on ka toetust leidnud Riigikohtu Administratiiv-osakonna otsuses No 276^a - 1933. a., mille motiivid siin järgnevad:

„MKS § 1 järgi Maksudevalitsus teostab maksustamist maksu- ja tolliinspektorite kaudu Maksudevalitsuse direktori juhtimisel, korraldusel ja järelevalvel. Kaebuste esitamine Maksupeakomiteele toimub Maksudevalitsuse direktori kaudu (§ 77), kes tarbekorral võib juurde lisada oma seletuse. See kord on tingitud sellest, et võimaldada Maksudevalitsuse direktoril teostada tema peale pandud maksustamise järelevalve kohustust. Esitades kaebuse ja leides, et antud maksustamine ei ole kooskõlas asjas olevate andmetega ja vastavate seaduste normidega, võib Maksudevalitsuse direktor paluda Maksupeakomiteed maksustamise tühistada vaatamata sellele, kas see mahub antud maksukohuslase kaebuse piiridesse või mitte, ja Maksupeakomiteel tuleb Maksudevalitsuse direktori poolt ettetoodud asjaolusid sisuliselt kaaluda, sest asjaarutamise kord Maksupeakomitees ei nõua, et Maksupeakomitee peab asja arutama ainult kaebuse piirides ja ainult selle piirides andmeid ka ise koguma (§ 89) või asjaosalistelt neid vastu võtma (§ 80-96). See oleks mõeldav olnud ainult juhul, kui seadus oleks nõudnud, et ka Maksudevalitsuse direktoril tuleb kaebusega esineda Maksukomisjoni otsuste peale Maksupeakomitees ühistel alustel maksukohuslastega, nagu see on nähtud ette Maksupeakomitee otsuste suhtes (§ 94).“
