

Prof. N. Meinte  
Kandideerimiseks  
Mees

Diplomitöö  
473475

stud. iur. Erich Jerlet.

RIIGI  
KIRJUTUS-  
KESKUS

15. juulil 1942

128

15 VIII 42.

Arvestades nõudmistele  
ja ühelt diplomitööst  
annetatud laenu  
15 VIII 42

PALGATULUDE MAKSUMINE

DIPLOMITÖÖ FINANTSÕIGUSEST.



A.B

2407.

Tallinn  
1942.

Tõepoold ja Siiskala  
Kõne ja kirjanduse  
sektori - arhivar K. J. J. J.

M.R. 10.1.1942

# S I S U K O R D.

Sisukord	Lhk. II
Lühendid	V
Osundatud teosed	VI

## SISSEJUHATUS

§ 1. Palgatuludelt võetavate maksude asend maksundusõiguse normistikus.....	1
§ 2. Maksukohustusvahekorra alused .....	6
§ 3. Probleemistiku käsitletus .....	8

## I o s a.

### PALGATULUDE MAKSUSTAMINE TULUMAKSUGA

1. lõige. Õ i g u s a l l i k a d	
§ 4. Tulumaksu seadus .....	10
§ 5. Määrused, kohtuotsused ja maksuasutiste praktika .....	11
2. lõige. M a k s u k o h u s l a s e d	
§ 6. Maksukohustuse ulatus Tulumaksu seaduses	12
§ 7. Palgatulude määritlus Tulumaksu seaduses	14
3. lõige. M a k s u s o o d u s t u s e d j a - k ö r g e n d u s e d	
§ 8. Maksusoodustuste ja -kõrgenduste alused ning ulatus .....	16
§ 9. Maksusoodustused .....	18
§ 10. Maksukõrgendused .....	26
4. lõige. M a k s u s u m m a a r v u t a m i n e	
§ 11. Maksustamisalus .....	27
§ 12. Maksumäär ja -summa .....	29
5. lõige. M a k s u s t a m i s m e n e t l u s	
§ 13. Palgatulude deklareerimine ja kontrollimine .....	32
§ 14. Maksumääramine ja tasumine .....	33
§ 15. Kaebemenetlus .....	35

## III

Lhk.

6. lõige. T r a h v i m i s m e n e t l u s	
§ 16. Rahatrahvi määramise alused .....	36
§ 17. Rahatrahvi määramine ning tasumine ja kaebekord .....	37

## II o s a.

PALGATULUDE MAKSUSTAMINE TULU- NING ELAMUKULTUUR-  
MAKSUGA.

1. lõige. Õ i g u s a l l i k a d	
§ 18. NSVL Elanikkonna Tulumaksu ja Elamu- kultuurmaksu seadused .....	39
§ 19. NSVL Elanikkonna Tulumaksu ja Elamu- kultuurmaksu seaduste rakendamine Eestis	41
2. lõige. M a k s u k o h u s l a s e d	
§ 20. Maksukohustuse ulatus Tulu- ning Elamu- kultuurmaksu seadustes .....	42
§ 21. Palgatulude määritlus Tulu- ning Elamu- kultuurmaksu seadustes .....	44
3. lõige. M a k s u s o o d u s t u s e d j a - k ö r g e n d u s e d	
§ 22. Maksusoodustuste ja -kõrgenduste alused ning ulatus .....	46
§ 23. Maksusoodustused .....	47
§ 24. Maksukõrgendused .....	58
4. lõige. M a k s u s u m m a a r v u t a m i n e	
§ 25. Maksustamisalus .....	59
§ 26. Maksunäär ja -summa .....	60
5. lõige. M a k s u s t a m i s m e n e t l u s	
§ 27. Maksude määramine ja tasumine .....	62
§ 28. Kontrollimismenetlus .....	64
§ 29. Kaebemenetlus .....	65
6. lõige. T r a h v i m i s m e n e t l u s	
§ 30. Rahatrahvi määramise alused .....	66
§ 31. Rahatrahvi määramine ning tasumine ja kaebekord .....	67

## III o s a.

## PALGATULUDE MAKSUSTAMINE PALGATULUDE MAKSUGA

1. lõige. Õ i g u s a l l i k a d	
§ 32. Palgatulude maksu määrus .....	68
§ 33. Palgatulude maksu määruse rakendusnormid	69

2. lõige. Maksukohuslased	
§ 34. Palgatulude maksumääruse ruumiline ja isikuline kehtivus .....	71
§ 35. Palgatulude määratlus Palgatulude maksu määrukses .....	73
3. lõige. Maksusoodustused ja -kõrgendused	
§ 36. Maksusoodustuste ja kõrgenduste alused ning ulatus .....	79
§ 37. Maksusoodustused .....	81
§ 38. Maksukõrgendused .....	91
§ 39. Kindla maksumääraga maksustatavad tasud .....	96
4. lõige. Maksusumma arvutamine	
§ 40. Maksustamisalus .....	98
§ 41. Maksumäär ja -summa .....	102
5. lõige. Maksustamismenetlus	
§ 42. Maksu määramine ja tasumine .....	104
§ 43. Kontrollimismenetlus .....	108
§ 44. Kaebemenetlus .....	112
6. lõige. Trahvimismenetlus	
§ 45. Rahatrahvi määramise alused .....	114
§ 46. Rahatrahvi määramine ning tasumine ja kaebekord .....	116

## IV o s a.

## VÖRDLEV-KRIITILINE KÄSITLUS

§ 47. Õigusallikad .....	118
§ 48. Maksukohuslased .....	124
§ 49. Maksusoodustused ja -kõrgendused .....	126
§ 50. Maksusumma arvutamine .....	130
§ 51. Maksustamismenetlus .....	133
§ 52. Trahvimismenetlus .....	135

## L Ü H E N D I D.

- EKMS - NSVL Elamukultuurmaksu seadus
- ETMS - NSVL Elanikkonna tulumaksu seadus
- Juhend - NSVL Rahanduse Rahvakomissari juhend  
28.IV 40 nr.281/100
- MKS - Maksustamiskorralduse seadus
- M.V. - Maksude Valitsus
- Määrus (M.) - Palgatulude maksu määrus
- Nt. - näiteks
- PM - Palgatulude maksu määrus
- Ringkiri nr.1 - Maksude Valitsuse ringkiri nr.1,  
10.II 42. maksuametitele.
- Rk. adm.t. - Riigikohtu Administratiivosakonna  
toimetis.
- RT - Riigi Teataja
- Seletuskiri (S-k.) - Seletuskiri palgatulude maksu  
määruse juurde
- Teostamise määrus (T.m.) - Palgatulude maksu määruse  
teostamise määrus.
- TMS - Tulumaksu seadus
- VSK - Vene Seaduste Kogu
- Vt. - vaata.

## OSUNDATUD TEOSED.

Eesti entsüklopeedia IV - Tartu 1934.

K l i i m a n n, A.T. - Administratiivakti teooria,  
Tartu 1932.

Maksuseadused ja määrused I ning II - koostanud A.Ehin,  
H.Reclaid j.t., Tallinn 1937.

O e s t e r i u s, H. - Die Lohnsteuer, Berlin 1940.

P i i p, A. - Rahvusvaheline õigus, Tartu 1936.

Tulumaks ja elamukultuurmaks töolistelt ja teenijailt  
(Tulu-elamukultuurmaks) - ENSV  
Rahanduse Rahvakom.väljaanne 1941

V a a b e l, J. - Eesti riigi-maksundusõiguse põhiprob-  
leeme (Põhiprobleeme), Tartu 1934

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

§ 1. P a l g a t u l u d e l t v õ e t a v a t e  
m a k s u d e a s e n d m a k s u n d u s õ i g u s e  
n o r m i s t i k u s .

Maksundusõiguse normistiku peamise osa moodustavad maksuseadused.<sup>1</sup>

Maksuseaduste all mõistame neid seadusi, mille põhisihiks on riigile või omavalitsusele tulude hankimise korraldamine eraomanduses olevate varandus- või tuluosade rahalise ekvivalendi õiguspärase ülekandmise teel tulundushüvelise vastutasu eelduseta.<sup>2</sup>

Eraomanduslikkude varandus- või tuluosade rahaliseks ekvivalendiks tuleks ülaltoodud definitsiooni kohaselt lugeda ka isemajandatavaile riiklikele ettevõtetele määratavad maksud, kuna nim. ettevõtted faktiliselt esinevad maksukohuslastena ja riigi tulud on siin eraõiguslikku laadi.

---

1 - Põhiprobleeme, lhk. 29.

2 - " - " 32.

Maksutulud laekuvad kas riigile või omavalitsusele, millele vastavalt jaotatakse ka maksud riigi- ja omavalitsusmaksudeks.<sup>3</sup> Palgatuludelt võetavad maksud kuuluvad riigimaksude liiki.

Maksuseaduste ülesandeks on luua maksustamiseks seaduslik alus.<sup>4</sup>

Maksukohustusvahekorra aluste määritlemiseks peab maksuseadus abstraktselt fikseerima: maksuolmastiku, maksukohuslase, maksustamisaluse ja maksumäära. Olulisim neist elementidest on maksuolmastik, milleks nimetatakse neid seadusnormis abstraktselt püstitatud asjaolusid, millede konkreetne esiletulek ühiskondlikes avaldusis tingib maksukohustuse tekkimise.<sup>5</sup> Koos maksuolmastikuga määritleb vastav maksuseadus ühtlasi erandid, mil maksuolmastiku esinemisel ei teki maksukohustust.

Nimetatud asjaolud on üksikasjaliselt määritletud ka palgatulude maksustamist korraldavates maksuseadustes.

---

3 - Põhiprobleeme, lhk. 46.

4 - " " " " 45.

5 - " " " " 47.

Maksukohuslane on isik, kes on kohustatud tasuma maksu ja kellelt toimub sundsissenõudmine juhul, kui kohustust ei täideta vabatahtlikult.<sup>6</sup> Seaduses määritletud tingimustel võib maksukohustuse täitmise kohustus kanduda kolmandale isikule. Samuti võidakse ka üksikuid isikuid personaalsetel eeldustel vabastada maksu tasumisest. Ka palgatulude maksustamisse puutuvates seadustes esineb juhtumeid, kus maksukohustus kandub kolmandale isikule ja maksust vabastamisi personaalsetel tingimustel.

Maksukohustuse sisu määritlemiseks on vaja kindlaks teha maksusumma. Maksusumma suurust ei määra seadus enamikel juhtudel mitte otseselt, vaid kaudselt, määritledes maksustamisaluse ja maksumäära. Maksustamisaluseks nimetatakse neid asjaolusid, mille põhjal toimub maksusumma arvutamine.<sup>7</sup> Maksustamisalus võib koosneda omakorda üksikutest osadest - maksuühikutest.

Maksumääraks nimetatakse kindlaid maksusummasid maksustamisaluselt või protsentarve, millega maksusumma saamiseks maksustamisalust tuleb korrutada.<sup>8</sup>

---

6 - Põhiprobleeme lhk. 46.  
7 - " " " " 51.  
8 - " " " " 52.

Kuna palgatulude maksustamist korraldavates seadustes ei ole maksusummad määritletud otseselt, esinevad neis nii maksustamisalus, maksuühik kui ka maksuäär.

Peale eelpool loetletud maksukohustusvahekorrasisuliste elementide määritletakse veel kohustuse täitmise tingimused, sissenõudmise kord ja moodused maksusumma muutmiseks või kustutamiseks.

Formaalsed maksundusõiguslikud normid määravad maksu- ja kaebeasutiste organisatsiooni, maksustamismenetluse, õiguskaitse, karistusmenetluse ja sooritusmenetluse.<sup>9</sup>

Palgatulude maksustamist käsitlevates seadustes on lahendatud nii materiaalkui ka formaalõiguslikud küsimused, kusjuures osa (peamiselt formaalõiguslikke) küsimusi lahendatakse üldistes maksuseadustes (nt. Maksustamiskorralduse seadus)<sup>10</sup> või administratiivaktidega (nt. praegune maksuasutiste organisatsioon).<sup>11</sup>

Maksude õigusliku klassifikatsiooni aluseks on erinevused maksuolmastikus, millele vastavalt jaotatakse maksud:<sup>12</sup>

---

9 - Põhiprobleeme lhk. 64.  
10 - Ri 1938, 1. l.  
11 - Ametlik Teataja 1941, 2, 14  
12 - Põhiprobleeme, lhk. 50.

- a) valdusmaksud - pitemistetena esinevad isik ja valdusmomendid;
- b) liiklemismaksud - olmastikena esinevad mitmesugused õigusliku liiklemise siknahtused;
- c) aktsiisimaksud - olmastikeks on seaduses maaratud esemete või ainete valmistamine;
- d) tollimaksud - olmastiku moodustab seaduses maaratud asjade ja ainete üle tollipiiri vedu;
- e) lõivud - olmastikku tingivad asjaolud kuuluvad administratsiooni tegevuspiirkonda.

Maksud palgatuludelt moodustavad valdusmaksude eriliigi, kuna siin maksuolmastiku moodustab isiku valdusigus palgatulule.

Vastavalt maksuolmastiku kestvusele liigitatakse maksud perioodilisteks ja ühekordseteks.<sup>13</sup> Palgatuludelt maaratavad maksud kuuluvad perioodiliste maksude liiki, kuna maksustamine toimub perioodiliselt.

Maksuasutiste praktikas liigitatakse maksud veel otsesteks ja kaudseteks, kusjuures maksud palgatuludelt loetakse otsemaksudeks. Kuna nimetatud liigituse otstarbekohasus on vaieldav, ei oma see jaotus olulist tahtsust.

§ 2. M a k s u k o h u s t u s v a h e k o r r a  
a l u s e d.

Palgatulude maksustamist korraldavad seadused määritlevad maksukohustusvahekorra alustena: maksuolmas- tiku, maksukohuslase, maksustamisaluse, maksumäära, kohustuse täitmise tingimused ja kaebekorra.

Maksuolmastiku moodustab palgatulu saamine määratud ajavahemikus. Seejuures esineb erinevusi neis seadustes palgatulude mõiste ulatuses. Samuti on erinevad maksustamise aluseks võetavad ajavahemikud. Maksustamisperioodi aluseks on kas üks kalendriaasta või -kuu, kuigi maksu võidakse tegelikult arvutada ka vähematelt perioodidelt. Mitmesuguste eritingimuste esinemisel kuulub maksusumma kõrgendamisele või vähendamisele või langeb maksukohustus ära.

Maksukohuslane on isik, kes omab palga-tulusid. Kuna juriidilised isikud ei oma palgatulusid, langeb maksukohustus palgatuludelt ainult füüsilistele isikutele. Küll võib aga vastutus palgatuludelt võetavate maksude tasumise eest langeda juriidilisele isikule.

Maksustamisalus on jaotatud maksuühikuteks,<sup>14</sup>

milledele vastavalt erinevad ka maksumäärad. Maksusumma arvutatakse %<sup>des</sup> väljendatud maksumäära korrutamise teel maksustamisalusega. Esineb ka kindlasummalisi maksumäärasid.

Kohustuse täitmise tingimused on üksikutes seadustes erinevad. Hilisemates seadustes peetakse maksud kinni tööandja poolt makstavast palgast. Endise korra järele toimus maksu tasumine järgneval tuluaastal.

Erinevusi on ka kaebekorras, tingituna osalt maksuasutiste organisatsiooni muutusest.

Formaalõiguslikest alustest on maksu- ja kaebasutiste organisatsioon määritletud üldiste maksuseadustega või haldusaktidega, kuna maksustamismenetlus, õiguskaitse, karistus- ja sooritusmenetlus on korraldatud osalt palgatulude maksustamisse puutuvate seadustega ja osalt üldiste maksuseadustega või haldusaktidega.

Tingituna erinevustest põhimõtetes ja kehtivusaajas omavad käesolevas töös käsitletavat maksuseadused maksukohustusvahekorra alustes suuri lahkuminekuid, mistõttu nende lähem vaatlus on võimalik alles koos vastava maksuseaduse analüüsimisega.

### § 3. P r o b l e e m i s t i k u k ä s i t - l u s.

Eestis on tingituna muudatustest uldpoliitilises olukorras toimunud viimaste aastate jooksul suuri muudatusi kehtivas õiguskorras, mis on peegeldunud ka maksundusõiguses.

1940.a. ja 1941.a. I poolel kehtestati Eestis NSVL või sealt võetud eeskujudel koostatud ENSV maksuseadused, millega kaotasid kehtivuse Eesti Vabariigi aegsed maksuseadused. 1941.a. lõpul alustati NSVL ja ENSV maksuseaduste asemele uute, peamiselt Saksa eeskujul koostatud, maksuseaduste kehtestamisega. Seejuures on osa endistest seadustest täielikult kehtivuse kaotanud, kuna osa on esialgselt kohandatud praegusele olukorrale.

Käesolevas töös püütakse võrdlevalt käsitleda viimastel aastatel Eestis kehtinud maksuseadusi palgatulude maksustamist puutavas osas. Seega kuuluvad vaatlusele Eesti Vabariigi aegne Tulumaksu seadus, NSVL Elanikkonna tulumaksu seadus ning Elamu-kultuurmaksu seadus, praegukehtiv Palgatulude maksu määrus ja uldise maksuseadusena Maksustamiskorralduse seaduse vastavad osad.

Nimetatud seadustest puudutab vaid Palgatulude maksu määrus ainult palgatulude maksustamisse puutuvaid küsimusi, kuna eelmised on üldised tulumaksu seadused, korraldades seega igasuguste tulude maksustamist. Arvestades põhimõttelisi lahkuminekuid ja nim. seaduste erinevat ulatust on võrdlev käsitlus raskendatud.

Erinev on üksikutes seadustes ka palgatulude mõiste määritlus, mistõttu selle defineerimine on võimalik ainult üksiku, vaadeldava maksuseaduse piirides.

Vaatlusel on peaaegu asetatud materiaalõiguslike küsimustele, kuna formaalõiguslik käsitlus piirdub ainult üldiste märkmetega.

Üksikutest maksuseadustest on suurim tähtsus omistatud praegukehtivale Palgatulude maksu määrusele. Vabariigiaegset Tulumaksu seadust ja NSVL Tulu- ja Elamukultuurmaksu seadusi on käsitletud ainult niipalju kui see on tarvilik võrdlusjoonte tõmbamiseks.

Töö esimestes osades on vaadeldud seaduste kronoloogilise kehtivuse järjekorras eelpoolnimetatud maksuseadusi palgatulude maksustamist puutuvas osas, kusjuures alajaotused on võrdluse kergendamiseks kõikide seaduste analüüsimisel samad, kuigi tingitult erinevustest

üksikute seaduste struktuuris oleks sobivam iga seaduse vaatluseks luua erijaotus. Viimases osas on tõstetud esile põhimõttelisi erinevusi üksikutes maksuseadustes ja avaldatud kriitilisi seisukohti. On tehtud ka üksikuid viiteid välismaa tulumaksu seadustele.

I o s a.

P A L G A T U L U D E M A K S U S T A M I N E  
T U L U M A K S U G A.

1. lõige. ÕIGUSALLIKAD.

§ 4. T u l u m a k s u s e a d u s.

Tulumaksu seadus omas kehtivuse 10.V 1920 alates (RT 1920, 63/64, 184). Seadus on suurel määral tõlge end. Vene Tulumaksu seadusest, mistõttu selle rakendamisel ilmnnes peatselt rida puudusi. Nende kõrvaldamiseks ja seaduse elunõuetele kohandamiseks on seda hiljem korduvalt muudetud. Tähtsama muudatusena kaotasid alates 1.II 1932 kehtivuse TMS menetlusnormid seoses Maksustamiskorralduse seaduse kehtestamisega. 1940.a. valmis Maksude Valitsuses Eesti Seaduste Kogusse kodifitseerimiseks uue Tulumaksu seaduse eelnõu,<sup>15</sup> mida ei jõutud aga kehtestada. Käesolevas töös

on aluseks võetud TMS 21.VI 1940 kehtinud redaktsioonis. TMS kaotas palgatulude maksustamisse puutuvas osas kehtivuse 10.XI 1940 (ENSV Teataja 1940, 53, 620). Muude tulude maksustamist käsitlevad osad kaotasid kehtivuse 1.I 1941 (ENSV Teataja 1941, 55, 863).

§ 5. M ä ä r u s e d, k o h t u o t s u s e d  
j a m a k s u a s u t i s t e p r a k t i k a.

Määruste andmiseks TMS sisustamiseks on seaduse § 93 põhjal õigus Majandusministril, kuigi piiratud ulatuses. Avaldatud määrused ei oma suurt ulatust, vaid lahendavad üksikuid eriküsimusi. Palgatulude maksustamist puudutavad neist: Määrus laevade juhtide ja meeskonna palga tulumaksustamise kohta (RT 1936, 14, 95) ja Määrus teadete esitamise kohta tulumaksu alal (RT 1935, 101, 840). Suuremat tähtsust omavad Riigikohtu Administratiivosakonna otsused, millega on lahendatud karida palgatulude maksustamisse puutuvaid küsimusi.

Maksuasutiste tegevuse ühtlustamiseks tulumaksustamisel on Maksude Valitsus andnud juhtnööre ja kirjalikke seletusi. Kuna TMS kehtis pikemat aega, avanes küllaldaselt võimalusi vaieldavate küsimuste kohtus lahendamiseks, mistõttu ka maksuasutiste praktikas on kohtuotsused omandanud suure tähtsuse.

## 2. lõige. MAKSUKOHUSLASED.

### § 6. Maksukohustuse ulatus Tulumaksuseaduses.

TMS § 1 järele kuuluvad tulumaksukohustuse alla kõik füüsilised ja juriidilised isikud, kellel on Eesti Vabariigi piirides mingisuguseid tuluallikaid.

Kuna palgatulusid omavad ainult füüsilised isikud, ei kuulu käesolevas töös vaatlusele juriidiliste isikute maksustamine.

Füüsiliste isikute suhtes on Riigikohus asunud seisukohale, et tuluallikas loetakse Eesti Vabariigi piirides asuvaks kui tulu on saadud isiku tegevusega Eestis, kuigi tasu on makstud välismaalt.<sup>16</sup> Seejuures ei ole oluline kas isiku alaline elukoht on Eestis või välismaal. Aluseks on võetud seega tuluallika asukoha määritlemisel tulutoova tegevuse või kapitali asukoht tulu saamise ajal.

Tuluallika asukoht on piiratud Eesti Vabariigi piiridega. Rahvusvahelises õiguses kehtiva exterritoriaalsuse põhimõttel loetakse vastava riigi territooriumiks tema välismaal asuvad saatkonnad ja laevad,

eriti sõjalaevad.<sup>17</sup> Ka TMS tõlgendamisel on asutud seisukohale, et tuluallikad Eesti saatkondades või konsulaatides ja laevadel loetakse Eestis asuvaiks.<sup>18</sup>

Ülalpool tsiteeritud TMS § 1 järele on maksukohuslased kõik füüsilised.....isikud. Seega on maksukohuslased ka teovõimetud isikud, kuna nad võivad omada tulusid vaatamata oma vaimlisele või füüsilisele seisukorrale.

Järgnevalt vaatleme tuluallikate liigitust TMS-s.

Seaduse § 3 põhjal kuuluvad maksustamisele järgmised tulud:

- 1) rahalistest kapitalidest,
- 2) liikumata varandustest,
- 3) kaubanduslikkudest, tööstuslikkudest ja muist tulutoovaist ettevõttest,
- 4) teenistus- ja töötasust ja
- 5) elukutselisest, isiklikust, ärilisest ja muust tulutoovast tööst ning igast muust tuluallikast.

Seega haarab TMS igasugustest tuluallikatest saadud tulude maksustamist. Käesoleva töö piirides kuulub vaatlusele ainult teenistus- ja töötasu maksustamine palgatulude osas.

---

17 - A.Piip - Rahvusvaheline õigus, lhk.87 ja 132  
18 - Rk. adm.t. 34-1923.

§ 7. P a l g a t u l u d e m ä ä r i t l u s  
T u l u m a k s u s e a d u s e s.

Teenistus- ja töötasu mõistet täpsustab seaduse § 13, mille järele tuluks teenistustasust ja palgatööst loetakse igasugu tulud rahas ja natuuras, mis keegi saab omast vabast kutsetööst, isiklikust ärilisest tegevusest ehk muust tööst. Eeltoodud definitsioon haa- rab peale palgatulude ka muid töö või tegevusega saa- dud tulusid, mistõttu käsitus neis piirides kujuneks laialivalguvaks.

Täpsemalt on palgatulude mõiste määritletud soodustuste tegemisel seaduse § 21 põhjal. Sama § mär- kus 2 kohaselt loetakse palgatuludeks igasugune tasu rahas või natuuras isikliku töö ja teenistuse eest, mis makstakse põhipalga, elukalliduslisa, perekonna- abiraha, preemiate, gratifikatsioonide või muul kujul.

Riigikohtu seletusel tuleb palgatulu oluliseks tunnuseks lugeda teenistusvahekorra<sup>19</sup> tulu saaja ja palgamaksja vahel.

Aluseks võttes ülaltoodud palgatulude mõiste määritlust vaatleme lähemalt üksikute palgatulu eri-

---

19 - Rk.adm.t. 598-II-1932.

liikide maksustamist:

a) Natuuras makstavad tasud.

Seaduse § 7 põhjal võetakse naturaaltulud arvesse keskmise hinnaga tuluallika asukhas. Seega hinnatakse ka natuuras saadud/palgatulu maksustamiseks kohalike hindade alusel. Arvesse võtmisele kuulub ka korteri väärtus ja tulud palgamaast.

b) Välismaalt saadav palgatulu.

Palgatulu allikas loetakse Riigikohtu seletusel Eestis asuvaks, kui töö, mille eest tasu makstakse, on toimunud Eestis ja tasu maksmine toimub palgamaksja Eestis asuvatest ressurssidest, vaatamata sellele, et tasu väljamaksmine toimub välismaal.<sup>20</sup> Juhul, kui palgatulu saaja teenistuskohd on välismaal ja ka tasu makstakse välismaalt, ei kuulu nim. viisil saadud palgatulu maksustamisele, kuigi isik ajutiselt viibib Eestis.

c) Välisesinduste teenistujate ja meremeeste palgatulud.

Seaduse § 21 märkus 3 põhjal loetakse Eesti Vabariigi välisesinduste liigete ja ametnikkude, samuti ka Eesti Vabariigi lipu all sõitvate laevade juhatajate ja meeskonna tulumaksu alla käivaks palgaks siseriigi vas-

tava ametiastme järele makstav palk ühes elukalliduslisadega. Astmed määrab kindlaks Vabariigi Valitsus. Nimetatud soodustus on seletatav sellega, et paljudes riikides on elatismiinum kõrgem kui Eestis, millest tingituna on neis riikides viibivatele Eesti kodanikele tarvilik maksta kõrgemaid töötasusid. Nende tasude kõrgem maksustamine oleks aga ebaõiglane, kuna kõrgendatud palk on mõeldud välismaal elamisest tingitud suuremate elamiskulude katteks.

Palgatuludeks ei loeta Riigikohtu seletusel pensione ja ajutise töövahekorra (teenused) alusel makstavaid tasusid.<sup>21</sup>

Seaduse § 21 märkus 2 põhjal ei loeta tuluks sõidu- ja päevarahasid, mis makstakse komandeerimiste ja väljasõitude puhul. Kull võib aga nimetatud summad liita palgatuludega kui selgub, et neid ei ole tegelikult sõidu- ja päevarahadeks kasutatud.

### 3. lõige. MAKSUSOODUSTUSED JA -KÕRGENDUSED.

§ 8. M a k s u s o o d u s t u s t e j a  
-k õ r g e n d u s t e a l u s e d n i n g u l a -  
t u s .

Maksusoodustusi Tulumaksu seaduses võib eritleda kahte gruppi:

1. Teatav tuluallikas ei kuulu üldse maksustamisele või maksustatakse soodustatud tingimustel.
2. Teatavate füüsiliste või juriidiliste isikute tulud ei kuulu maksustamisele.

Maksuvabad tuluallikad on seaduses otseselt loetletud. Palgatuludest kuuluvad siia sõjaväelaste teenistustasu, perekonnaabiraha ja perekonnaga töövõtjatele makstav lisapalk (Seaduse § 4 p.1).

TMS § 11 ja § 14 põhjal võidakse üksikutest tuluallikatest maha arvata mitmesuguseid tulu saamise, kindlustamise ja hoidmisega tekkinud kulusid. Nimetatud soodustusi võidakse palgatulude suhtes rakendada ainult õige piiratud ulatuses. Kompensatsiooniks § 11 ja 14 ettenähtud soodustuse ärajäämisele tehakse seaduse § 21 põhjal palgatuludelt maksustamisel 20%-line mahaarvamine.

Üldisest tulusummast, seega ka palgatuludest, võidakse seaduse § 19 põhjal maha arvata mitmesuguseid era- või avalikõiguslikke kohustusi, kuigi need kohustused igakord ei ole sunduslikud.

Peale selle arvutatakse seaduse § 21, 22 ja 23 põhjal tulusummast maha maksukohuslase ja tema poolt ülalpeetavate elatismiinimum.

Isikutest, kelle tulud seaduse § 2 põhjal ei kuulu maksustamisele, kuuluvad palgatulude osas vaatlusele ainult füüsilised isikud. Neist on vabastatud vastastikusel alusel ainult välisesindajad, kes on välisriikide kodanikud.

Palgatulude maksustamisel TMS-s tehtavaid soodustusi võib eeltoodu põhjal liigitada:

- 1) Maksuvabad palgatulud,
- 2) Mahaarvamised palgatuludelt,
- 3) Maksusoodustused personaalsetel tingimustel.

Maksukõrgendused esinevad TMS ainult personaalsetel tingimustel, millised on määritletud seaduse § 22<sup>2</sup> § 9. M a k s u s o o d u s t u s e d.

#### A. Maksuvabad palgatulud.

##### 1. Sõjaväeteenistuse eest makstav tasu.

Seaduse § 4 p.1 alusel ei maksustata sõjaväelaste poolt tegelikus sõjaväeteenistuses olemise aja eest riigilt saadud teenistustasu rahas ja naturas.

Maksust vabastamiseks on oluline, et tasu saaja oleks sõjaväelane. Eraisikuile sõjaväe poolt makstav tasu kuulub maksustamisele. Samuti kuuluvad maksustamisele sõjaväelaste eraisikutelt või tsiviilasutistelt saadavad tasud.

2. Perekonnapea poolt saadav abiraha perekonnaliikmete kasvatamiseks ja matmiseks.

Seaduse § 4 p.2 põhjal on maksuvaba perekonnapea poolt saadav abiraha perekonnaliikmete kasvatamiseks ja matmiseks.

See soodustus on vastuolus seaduse § 21 märkus 2-ga, mille järele palgatuluks, seega maksustatavaks tuluks, loetakse muu hulgas ka perekonnaabiraha. Seaduse tõlgendamisel on Riigikohus asunud seisukohale, et riigiteenijaile Riigiteenijate laste-abiraha seaduse alusel makstav lasteabiraha ei kuulu maksustamisele, kuna ta on määratud laste kasvatamiseks.<sup>22</sup> Maksustamisele võiks § 21 m.2 põhjal kuuluda seega ainult selline perekonnaabiraha, mis pole otseselt määratud laste kasvatamiseks, nt. toetus abiellumise korral.

3. Perekonnaga töövõtjate lisapalga seaduse alusel saadud lisapalk.

Seaduse § 4 p.11 põhjal ei kuulu maksustamisele perekonnaga töövõtjaile Perekonnaga töövõtjate lisapalga seaduse (RT 1940, 36, 310) alusel makstav lisapalk. Nimetatud seaduse alusel makstakse töövõtjaile laste arvel lisapalka. Sama seaduse V osas on muudetud

---

22 - Rk.adm.t. 209-II-1939.

21a - RT 1935, 31, 263.

vastavalt ka Tulumaksu seadust.

4. Invaliidide päiukid, pensionid ja abirahad ning Vabadussõjas saadud haavade ja haiguste tõttu makstavad pensionid, nende saajate invaliidsusele vaatamata (TMS § 4 p.10).

Riigikohtu seletusel ei loeta pensione palgatuluks, mistõttu nim. soodustust lähemalt ei käsitleta.<sup>23</sup>

Seaduse § 4 p.3-10 ettenähtud tulud ei ole oma iseloomult palgatulud, mistõttu ka need ei kuulu lähemale vaatlusele.

#### B. Mahaarvamised palgatuludelt.

1. 20%-line mahaarvamine TMS § 21 põhjal.

Palgatuludest arvutatakse maha 20%, kuid mitte üle 900 kr.

See soodustus tehakse ainult palgatuludelt ja haarab kõiki palgatulude liike. Nim. soodustuse alla kuuluvus määrab seega ühtlasi, kas on tegemist palgatuluga või mitte. Riigikohtu seletusel on palgatuludest mahaarvamine ette nähtud TMS-s põhjusel, et sellest tulust ei arvata maha tulu saamise kulusid, nagu see võimalik muude tuluallikate suhtes seaduse § 11 ja 14 põhjal.<sup>24</sup> Tulu saamisega ühenduses olevaid

<sup>24</sup> - Rk.adm.t. 475-II-1935.  
<sup>23</sup> - - " - 136-II-1934.

kulusid võiks maha arvata vast ainult palgamaalt, eriti kui need ületavad 20%. Sel juhul langeb muidugi ära 20% soodustus, samuti juhtudel kui kulud on juba palga väljamaksmisel maha arvatud.

2. Elatismiinimumi mahaarvamine TMS § 21 põhjal.

Tulusummast arvutatakse maha:

a) linnades ja merekindlustes - abielulistel 900 kr. ja abielutuul 600 kr.,

b) muudes kohtades - abielulistel 600 kr. ja teistel 400 krooni.

Kuna linnades on elatiskulud üldiselt suuremad kui maal, on seal ette nähtud ka kõrgem maksuvaba elatismiinimum. Abielulistelt mahaarvatav summa arvutatakse mehe ja naise kogutulult. Seega arvutatakse kumbagilt maha vähem kui üksikutelt. Nim. asjaolu on seletatav seega, et abikaasadel on palju ühiseid kulusid, nagu korter, valgustus, küte j.m.s., mistõttu nende kulutuste arvessevõtmine mõlemi abielupoole juures oleks ebaõiglane. Abielulisteks loetakse TMS mõttes ainult isikuid, kes on seaduslikus abielus, kelle abikaasa elab ega pole mitte lahutatud. Seejuures ei nõuta, et abikaasad elaks koos või et neist üks oleks teise poolt ülalpeetav, kuna seaduses pole

sellist kitsendust.

Linnade ja merekindluste territoriaalne ulatus on avaldatud vastavates seadustes või korraldustes.

3. Mahaarvamised laste ja ülalpeetavate arvel TMS § 22 põhjal.

Tulusummast arvutatakse maha maksukohuslase ülalpidamisel oleva iga perekonnaliikme kohta, kes alla 17 või üle 60 aasta vana või kes arstlikult tunnustatud töövõime tuks: linnades - 300 kr. ja muudes kohtades - 200 kr. Kooliskäivate või ametit õppivate perekonnaliikmete kohta tehakse mahaarvutused kuni 20 aasta vanuseni.

Maksukohuslastele, kelle tulusumma enne § 19 ja 21 ettenähtud mahaarvutusi ei ületa 3600 kr., tehakse eelmises lõikes tähendatud mahaarvutused kolmanda ja iga järgmise lapse kohta 50% võrra suurendatud määral.

Perekonnaliikmeteks loetakse abielus kui ka väljaspool abielu sündinud lapsed, legitimeeritud ja adopteeritud lapsed, maksukohuslase ja tema abikaasa otse- ja alanevad sugulased, maksukohuslase vennad ja õed ning nende lapsed.

Riigikohtu seletusel võib maksukohuslane vendide ja nende lapsi lugeda ülalpeetavaiks ainult juh-

tudel, kui nad ise ei suuda endid ülalpidada ja neil ei ole teisi, kes on kohustatud nende eest hoolitsema. <sup>25</sup>

Maksuasutiste praktikas eeldatakse abikaasa ja laste ülalpeetavust maksukohuslase poolt, kuna muude perekonnaliikmete ülalpidamise kohta tuleb esitada vastav tõend.

4. Mahaarvamised ülalpeetavatelt täisealistelt töövõimelistelt lastelt seaduse § 22<sup>1</sup> põhjal.

Juhul, kui maksukohuslase tulu enne § 21 ettenähtud mahaarvamisi ei ületa 1500 kr., tehakse eelmises (22) paragrahvis ettenähtud mahaarvamisi tulusummast ka maksukohuslase seesuguste laste kohta, kes § 22 ja selle märkustes nimetatata, kui need on maksukohuslase ülalpidamisel ja ei oma mingit tulu ning ei ole tegevad maksukohuslase tulutoovas majapidamises tööjõududena.

§ 22 nõuetega võrreldes on siin ära langenud vanuse, töövõimetuse, kooliskäimise ja ameti õppimise nõuded. Lisandunud on aga nõue, et laps ei tohi olla tegev tulutoovas majapidamises tööjõuna. Tuleb arvata, et kaasaitamine harilikus kodumajapidamises ei ole keelatud.

Nagu nähtub vastavale TMS muudatusele (RT 1934, 46, 403) lisatud seletuskirjast, on see muudatus tehtud seoses sel ajal laialt levinud tööpuudusega.<sup>26</sup>

5. Seaduse § 19 põhjal mahaarvatavad kulud.

Üldisest tulusummast võidakse arvata maha järgmised kulud:

- a) protsendid maksukohuslase võlgadelt peale võlgade kustutuseks minevate summade;
- b) sunduslikud aegajalised maksud seaduse, testamendi, kohtuotsuse või notariaalse lepingu põhjal;
- c) maksud pensioni-, haige- ja matusekassadesse enese ja perekonnaliikmete eest;
- d) seaduse või lepingu põhjal sunduslikud maksud enese ja perekonnaliikmete eest kindlustuskassadesse; samuti vabatahtlikud maksud kapitalide ja tulude kindlustamiseks surma korral ehk teatava ajani elamiseks, kuid kummagi kindlustusviisi juures mitte rohkem kui kokku 100 kr. aastas.

Eeltoodud § laiendava tõlgendamise takistamiseks on § 20 loetletud kulud, mida ei või tulusummast maha arvata:

- a) maksukohuslasele mittesunduslikud maksud, välja arvatud need, mille mahaarvamine eraldi on lubatud;

- b) maksukohuslase ja tema perekonna liikmete isiklikeks tarvidusteks tehtud kulud;
- c) makstud tulumaks.

C. Maksusoodustused personaalsetel tingimustel.

1. Vabariigi President.

Vabariigi Presidendi tasu seaduse § 3 (RT 1937, 71, 596) põhjal on Vabariigi Presidendile makstav palk vabastatud kõikidest riiklikkudest otsemaksudest, seega ka tulumaksust.

2. Välisesindajad.

Seaduse § 2 a) põhjal on tulumaksust vabastatud välisriikide akkrediteeritud esindajad, nende perekonnaliikmed, nende juures olevad ametlikud isikud, niisama ka nende teenijad, kes mitte Eesti kodakondsuses ei ole; kindralkonsulid, konsulid, viitsekonsulid ja konsuli agendid, kes selle riigi kodanikud on, kelle poolt nad määratud, kui selles riigis samasugune maksukergendus on tehtud vastavaile Eesti teenistuses olevaile isikuile.

Maksust vabastamine on toimunud rahvusvahelise viisakuse alusel, kusjuures tingimusena esineb nõue, et vastav välisriik teeks samasuguse maksukergenduse Eesti Vabariigi teenistuses olevaile välisesindajaile.

Seaduse § 2 a) märkuse põhjal kuuluvad nim. isikute Eesti Vabariigilt ja Eestis asuvatest kinnisvaradest ning ettevõtetest saadavad tulud maksustamisele üldises korras.

3. Maksusoodustus haigus- ja õnnetusjuhtumite seaduse § 23 põhjal.

Seaduse § 23 põhjal võib maksukohuslase enese ehk tema perekonnaliigete pikaldase haiguse ehk muude õnnetute juhtumite korral tulumaksu maksukohuslase palvel vähendada kuni 50% juhul, kui maksualune tulu ei ületa 2000 kr.

Maksude vähendamist ja kustutamist korraldab üldiselt MKS § 119 ja § 120, kus ette nähtud maksuvõlgade kustutamine juhtudel, kui nende sissenõudmine on lootusetu või selle teostamine viiks võlgniku majanduslikku kitsikusse. Nim. §§ korraldavad seega jõustunud maksukohustuste vähendamist või ärajätmist. § 23 võimaldab aga juba maksustamisel maksusummat vähendada. Vähendamine toimub vastulause esitamiseks ettenähtud korras ja tähtaegadel.

§ 10. M a k s u k ö r g e n d u s e d.

Seaduse § 22<sup>2</sup>- põhjal suurendatakse tulumaksu 10% võrra vallalistele, lahutatutele ja abikaasast lahus

tulumaksustatud abielulistele, kes on üle 30 aasta vanad ja kelle ulalpidamisel ei ole ühtegi § 22 tähendatud perekonnaliiget.

Suurendamist ei teostata juhul, kui maksukohuslane vastas eelmises lõikes nimetatud tingimustele tulu saamise aastal vähem kui kuue kuu jooksul.

Vastavale TMS muudatusele (RT 1934, 46, 403) lisatud seletuskirja kohaselt on nimetatud maksukõrgendus mõeldud riigi maksutulude vähenemise kompenseerimiseks, mis tekkinud soodustuse andmisest § 22<sup>1</sup> põhjal täisealiste laste ulalpidajaile, milline soodustus omakorda oli tingitud tööpuudusest.<sup>27</sup>

Võiks arvata ka, et maksukõrgendus ega üksikuile on seadusandja tahtnud suurendada abielluvust, kuid selleks on nim. maksukõrgendus liiga väikese ulatusega.

#### 4. lõige. MAKSUSUMMA ARVUTAMINE.

##### § 11. M a k s u s t a m i s a l u s.

TMS § 3 põhjal arvutatakse tulumaks maksukohuslase eelmise aasta kogutulu põhjal, millest lubatud maha arvata maksuvaba tulu, tulu saamisega seotud kulud ja normeeritud kulud maksukohuslase enda ning perekonnaliikmete

ulalpidamiseks ja teatavad tähtajalised maksed.

Maksuvabasid tulusid ja lubatud mahaarvamisi käsitlesime eelmises lõikes. Järgnevalt vaatleme maksustamiseluse arvutamist palgatulude osas.

Palgatuludest arvutatakse maha seaduse § 4 p.1, 2, 3, 9 ja 11 loetletud tulud ja § 19 ettenähtud kulud, kusjuures sama § p.d) tähendatud maksleid võib maha arvata kuni 100 kr.

Järelejääva tulusumma nimetame maksustamiseluse eelaluseks, millest lähtub arvutamine.

Järgnevalt toimub 20%-line mahaarvamine palgatuludest seaduse § 21 põhjal, kuid mitte rohkem kui 900 kr.

Jäägilt toimuvad mahaarvutused elatismiinimumi (§ 21), ulalpeetavate alla 17 või üle 60 a. vanade ning töövõimetute perekonnaliikmete (§ 22) ja täisealiste ulalpeetavate laste (§ 22<sup>1</sup>) arvel.

Elatismiinimumi suurus on vastavalt maksukohuslase perekonnaseisule ja elukohale 400-900 krooni. Iga ulalpeetava arvel arvutatakse tulusummast maha 200-300 krooni. Kolmandalt ja igalt järgmiselt lapselt tehakse mahaarvutus 50% võrra suurendatud määral, kui maksukohuslase tulusumma enne § 19 ja 21 ettenähtud mahaarvutusi ei

ületa 3600 krooni. Seega ei lange soodustuse alus ühte maksustamisaluse eelalusega, millest on juba maha arvatud § 19 ettenähtud kulud. Kuid juhul kui soodustuse alus ei ületa 3600 kr., toimub mahaarvutus ikkagi eelalusest lähtudes.

Soodustuse alus § 22<sup>1</sup> põhjal täisealistelt ulalpeetavatelt lastelt tehtava mahaarvutuse juures ühtub maksustamisaluse eelalusega, piirates ainult selle suuruse 1500 krooniga.

Maksu arvutamine toimub peale eelpool loetletud mahaarvamiste teostamist järelejäävvalt tulusummalt, mida nimetame maksustamisaluseks.

Maksustamisalus jaguneb 13-neks maksuühikuks, igaüks 1000 krooni, kusjuures viimase maksustamisühiku moodustab tulusumma üle 30.000 krooni ulatuv osa.

#### § 12. M a k s u m ä ä r ja -s u m m a.

Maksunäär on TMS määritletud protsendarvuna, mis maksusumma saamiseks tuleb korrutada maksuühikuga. Kuna iga maksuühik kuulub maksustamisele erineva maksunääraga, tuleb maksusumma saamiseks iga maksuühik korrutada sellele vastava maksunääraga ja tulemused liita. Arvutamise kergendamiseks on koostatud vastavad tabelid.<sup>28</sup>

Maksumäär ulatub seaduse § 21 järele 5 - 36%, kasvades progressiivselt maksustamisalusega.

Hilisema seaduse muutmisega (RT 1934, 46, 403) on maksusummat vähendatud 10% võrra. Kuna maksusumma on võrdelises seoses maksumääraga, on tegelikult vähendatud maksumäärasid, mis seega langesid 4,5 - 33,4 %-le.

Seevastu kehtestati sama seadusemuudatusega seaduse § 22<sup>2</sup> loetletud isikute kohta 10% võrra kõrgemad maksumäärad, kuid nende suhtes jäi püsima ka üldine maksumäära vähendus. Kõrgendatud maksumäär ulatus 4,95 - 35,64 % (kõrg. määr § 22<sup>2</sup> põhjal 5,5 - 39,6 %, vähendus § 23<sup>3</sup> põhjal kõrgendatud määrast 10%, 0,55 - 3,96 %).

Riigikaitsemaksu seadusega ja selle täiendamise seadusega <sup>28a</sup> kõrgendati tulumaksu määrasid 20% võrra, kusjuures jõusse jäi ka 1934.a. tehtud maksusumma vähendus (§ 22<sup>3</sup>).

Nimetatud muudatuse kohaselt tuleks maksumäärad arvutada järgnevalt:

a) seaduse § 22<sup>2</sup> nimetatata maksukohuslastel:

Kõrgendatud maksumäär § 21 järele 6,0 - 43,20 %

Maksu vähendus § 22<sup>3</sup> järele 0,6 - 4,32 %

Maksumäär 5,4 - 38,88 %

b) Seaduse § 22<sup>2</sup> nimetatud maksukohuslastel:

Kõrgendatud maksumäär § 21 järele 6,00 - 43,200%

Kõrgendus § 22<sup>2</sup> järele 0,60 - 4,320%

6,60 - 47,520%

Maksu vähendus § 22<sup>3</sup> järele 0,66 - 4,752%

Maksumäär 5,94 - 42,768%

Muudatuste tagajärjel on maksumäär muutunud raskes-  
tiarvutatavaks, mis on tingitud sellest, et seaduses ei  
ole muudetud mitte üksi maksumäärasid, vaid ka otseselt  
vähendatud või kõrgendatud maksusummat. Nende muudatuste  
ulekandmine maksumääradele muudab viimase raskeltkäsitle-  
tavaks.

Maksusumma kuulub § 21 märkus 4 põhjal ümmardami-  
sele summa suuruselt olenevalt tervetesse 10 ja 50 sen-  
tidesse või kroonidesse.

§ 22<sup>3</sup> põhjal jääb maks määramata ja sisse nõudmata  
kui maksusumma osutub alla 5 krooni. Seega on seaduses  
kaudselt antud aastane maksuvaba maksustatava tulu alam-  
määr.

Kohandades madalaimaid maksumäärasid, jääb seaduse  
§ 22<sup>2</sup> nimetamata maksukohuslaste tulu vabaks kuni 91,67  
kroonini ja § 22<sup>2</sup> nimetatud isikuil kuni 83,34 kroonini.

5. lõige. MAKSUSTAMISMENETLUS.

§ 13. Palgatulude deklareerimine ja kontrollimine.

Tulude deklareerimist ja kontrollimist korraldab Määrus teadete esitamise kohta tulumaksu alal (RT 1935, 101, 840 ja 1938, 4, 20), mille alusel kõik isikud on kohustatud iga aasta esitama teadaande oma eelmise aasta tulude kohta.

Isikud, kelle tulud koosnevad ainult palgatuludest, võivad jätta tuluteadaande esitamata:

- a) kui nad kuuluvad seaduse § 2 loetletud välisesindajate hulka,
- b) kui nendele makstav töötasu või toetus on seaduse § 4 põhjal tulumaksust vabastatud,
- c) kui palgatulu ei ületa elatismiinimumi.

Tuluteadaanded esitatakse linnades - maksuinspektorile ja maal - valla tuluhindemiskomisjonile tuluaastale järgneva aasta 1. veebruariks.

Maksukohuslaste üldist kontrolli teostatakse elanikkude nimekirjade abil, mis koostatakse iga aasta 15. detsembriks.

Peale selle teostatakse palgatulude osas erilist kontrolli teadete nõutamisega maksuasutistele eelmisel

aastal rahas ja natuuras makstud palkade ja muude tasude kohta.

Teadete esitamise kord on üldjoontes sarnane tuluteadaannete esitamisega.

§ 14. M a k s u m ä ä r a m i n e j a t a s u m i n e .

Maksustatava tulu kindlaksmääramine toimub erinevalt maal ja linnas.

Maal määratakse esialgselt tulusumma kindlaks seaduse § 44 ja § 45 põhjal valla tuluhindaniskomisjoni poolt, kust vastavad andmed pärast vaiete läbivaatamist esitatakse jaoskonnakomisjonile, mis määrab lõplikult kindlaks maksustatava tulu.

Linnades toimub maksustatava tulu kindlaksmääramine vastava tulumaksukomisjoni poolt. Jaoskonna tulumaksukomisjonid asuvad vastavate maksuinspektorite juures.

Maksu määramine toimub Maksustamiskorralduse seaduse üldiste normide kohaselt maksuinspektori maksustamiskorraldisega (TMS-s nimetatud maksuleheks ja MKS-s maksustamisotsuseks), milles peab olema tähendatud TMS § 49 kohaselt maksualuse tulu suurus ja maksusumma (§49-s nimetatud ekslikult maksumääraks). MKS § 62 nõuete kohaselt peab maksustamiskorraldis sisaldama veel andmeid:

§ 15. Kaebemenetlus.

Esimese vaideinstantsina esineb seaduse § 46 järele valla tuluhinde-komisjon, kus vaide tagajärjel võidakse esialgset tuluhinnet muuta.

Jõustumata maksustamiskorraldise kohta võidakse esitada vaie samale tulumaksukomisjonile (resp. jaoskonna komisj.) kuni 1. augustini (§ 51). Juhtudel, kui maksustamiskorraldis on kätte saadud hiljem, peab vaide esitamine toimuma 2 nädala jooksul korraldise kättesaamisest arvates (§ 59).

Edaspidine kaebemenetlus toimub MKS üldiste normide kohaselt.

MKS § 72 järele esitatakse kaebused maksude alal Maksupeakomiteele 2 nädala jooksul korraldise kättesaamisest arvates.

Maksupeakomitee otsustele võib kaevata administratiivkohtu korras Riigikohtule ühe kuu jooksul, arvates motiveeritud otsuse saamise päevast (MKS § 94).

Palgatulude alal esineb uldiselt vähe kaebusi tuluhinde kohta, kuna hindamise alused on küllalt objektiivsed. Rohkem on esinenud kaebusi sihiga teatavat tulu palgatuluks lugeda, kuna sel juhul on lubatud 20 %-line mahaarvamine. Samuti on taotletud tulu maksu-

otsuse tegija, otsuse tegemise kuupäeva, seadusliku aluse, maksu tasumise aja ja korra, maksu tasumata jätmise tagajärgede ja kaebekorra kohta. Maksustamiskorraldised peavad maksukohuslastele olema välja saadetud hiljemalt 1. juuliks (§ 49).

Seaduse § 64 kohaselt tuleb tulumaks tasuda võrdsetes osades 30. septembriks ja 30. novembriks. Maksustamiskorraldise hilisel kättesaamisel on vastavad tähtajad üks ja kaks kuud pärast korraldise saamist.

Seaduse § 63 annab Majandusministrile õiguse korraldada kinnipidamisi väljamakstavatest tuludest, nendelt tuludelt määratava tulumaksu katteks. Seega on olemas võimalus palgatuludest tulumaksu kinnipidamiseks palga väljamaksmisel. Nimetatud normi ei ole aga tegelikult rakendatud.

Seaduse § 91 järele arvatakse laekunud maksusummadest 1/3 omavalitsustele. Nimetatud asjaolu ei põhjusta tulumaksu arvamist omavalitsusmaksude liiki, kuna esialgselt laekub tulumaks täielikult riigituludesse. Maksude liigitusel riigi- ja omavalitsusmaksudeks ei oma tähtsust maksusummade edaspidine kasutamine, vaid jaotuse aluseks on asjaolu, kas maksutulud laekuvad riigi või omavalitsuse tuludesse.<sup>29</sup>

vabaks lugemist seaduse § 4 põhjal. Nimetatud küsimuste kohta on Riigikohus teinud rea põhimõttelisi otsuseid, milledele toetub ka maksuasutiste praktika.<sup>30</sup>

## 6. lõige. TRAHVIMISMENETLUS.

§ 16. R a h a t r a h v i m ä ä r a m i s e  
a l u s e d.

TMS puuduvad normid seaduse rikkujate trahvimiseks. Ka ei leidu seaduses trahvimise korraldamiseks Majandusministrile otsesest volitusnormi. Ometi on Majandusministri määruses teadete esitamise kohta tulumaksu alal ette nähtud TMS rikkujatele vastavad rahatrahvid. Nagu nähtub nim. määruse § 20-st, toetub see täiel määral MKS-le. Kuigi MKS üldise maksuseadusena sisaldab peamiselt formaalõiguslikke norme, on seal korraldatud maksutrahvide osas ka materiaalõiguslik külg.

Määruse § 20 järele võidakse elanikkude nimekirjade, tuludeklaratsioonide ja teadete mitteesitamise või peale tähtaega esitamise, samuti puudulikkude või ebaõigete teadete andmise pärast süüdlasi karistada MKS § 147 põhjal rahatrahviga kuni 500 kroonini, korduvatel juhtudel kuni 1000 kroonini.

---

30 - Rk.adm.t. 25-II-1931 ja 334-II-1935.

Kui tuluteadaandes on antud valetateid maksust kõrvalhoidmise sihiga, karistatakse suudlasi MKS § 146 põhjal rahatrahviga kuni viiekordse varjatud maksu-summa suuruses.

§ 17. R a h a t r a h v i m ä ä r a m i n e ning tasumine ja kaebekord.

Määrus teadete esitamise kohta tulumaksu alal viitab trahvimismenetluse alal MKS-le. Viimase § 124 kohaselt kuulub maksutrahvide määramine maksuinspektorite kompetentsi, kusjuures menetlus toimub üldjoontes maksutamiseks ettenähtud korra järele. Eelnimetatud määruse § 21 järele võib tulumaksutrahvi määrata ka riigi- või omavalitsusametnikele, kui nende poolt on seaduserikku mine aset leidnud.

Trahvimismenetlust ei alustata juhtudel, kui tuluteadaandes esinenud eksitus tulude deklareerimisel ei ületa 100 krooni või kui isik jääb maksust vabaks maksustatava tulu vähesuse tõttu (määruse § 22).

Määruses ei ole antud tähtaegu tulumaksutrahvi tasumiseks, mistõttu tuleb rakendada MKS üldisi norme. Ka seal ei ole selleks antud kindlaid tähtaegu, vaid on määratud ainult tähtajad maksutrahvide sissenõudmi-

sele pööramiseks. Kuna maksuvõlgasi üldreeglina võib sisse nõuda alles nende tasumise tähtpäeva saabudes,<sup>31</sup> tuleks tulumaksutrahvi tasumise tähtajaks MKS § 141 põhjal lugeda kaks nädalat pärast trahvikorraldise või vastulause kohta tehtud otsuse kättesaamist.

Vaiete ja kaebuste esitamine toimub üldises kaebekorras.

---

31 - MKS § 109.

II o s a.

PALGATULUDE MAKSUSTAMINE TULU-  
NING ELAMUKULTUURMAKSUGA.

1. lõige. ÕIGUSALLIKAD.

§ 18. NSVL Elanikkonna Tulumaksu ja Elamukultuurmaksu seadused.

Palgatulude maksustamine tulu- ja elamukultuurmaksuga toimub NSVL-s kehtivate üleliiduliste Elanikkonna Tulumaksu ja Elamukultuurmaksu seaduste alusel, mis mõlemad antud 4. IV 1940 ja kehtivad 1. I 1940 alates (ETMS art 39 ja EKMS art.15). Seadusi täiendab NSVL Rahanduse Rahvakomissari juhend 28. IV 1940 nr.281/100 ja hilisemad seletused.<sup>32</sup>

Kuigi tulumaksu ja elamukultuurmaksu<sup>33</sup> (EKMS art. 1 järele Elamuehituse- ja kultuurilis-olustikulise ehituse vajaduste maks) võtmine on korraldatud eri seadustega, kusjuures nimetuse järele võib viimast nimetada sihtmaksuks,<sup>34</sup> on sisuliselt tegemist ühe ja sama maksuga, kuna maksustamisalused ja maksustamismenetlus on

---

32 - Tulu-elamukultuurmaks lhk.3.

33 - Edaspidi on viidatud ainult ETMS vastavaile artiklile, kuna EKMS art.1, 2, 3 ja 13 kohaselt rakendatakse maksustamisel elamukultuurmaksuga ETMS vastavaid sätteid.

34 - Põhiprobleeme, lhk.23.

ühtlased; erinevad on ainult maksumäärad. Ka otstarbe järele on nim. maksusid raske eraldada. Mõlematest maksudest laekunud summasid tarvitatakse väga mitmesugusteks otstarveteks. Vahe seisneb vaid selles, et tulumaks laekub vabariiklikku eelarvesse, kuna elamukultuurmaks kantakse üle kohalikku eelarvesse.

Mõlemad seadused on oma iseloomult üldised tulumaksuseadused, kuna maksuolmastiku moodustab tulu saamine.

ETMS jaguneb järgnevatesse osadesse:

1. Üldeeskirjad - määravad üldise maksuolmastiku ja selle erandid (art. 1-4).
2. Tööliste ja teenijate töötasu maksustamise kord (art. 5-15).
3. Kirjanduse- ja kunstitööliste maksustamise kord (art. 16-17).
4. Koopereerumata talu-kodutööstustest, ehitistest, linna-põllumajapidamistest saadud tulude ja muude mitte-palगतööst saadud tulude maksustamise kord (art.18-29)
5. Maksukohuslaste ja nende tulude arvestamise kord (art. 30-31).
6. Karistused seaduse rikkumise eest ja maksukohuslaste vastutavus (art. 32-42).

Käesolevas töös kuulub lähemalt käsitlemisele tööliste ja teenijate töötasu, kui palगतulu maksustamine. Peale selle vaadeldakse üldist maksuolmastikku, maksustamis- ja kaebemenetlust, samuti karistusi seaduse rik-

kumise eest.

Seadustes ei ole võetud arvesse pärast 22. VI 1941 tehtud muudatusi.

§ 19. NSVL Elanikkonna Tulumaksu ja Elamukultuurmaksu seaduste rakendamine Eestis.

ETMS ja EKMS rakendati Eestis RKN otsusega 24. XI 1940 (ENSV Teataja 1940, 53, 620), alates 10. XI 1940 tööliste, teenijate ning nendega võrdsustatud isikute ja kirjandus- ning kunstitöölise töötasude ja arstide, velskerite j.t. erapraktika tulude maksustamisse puutuv osas. Seejuures ei avaldatud eesti keeles avalikult seaduse teksti, vaid piirduti mõneleheküljeliste märkmetega tööandjaile antavais maksude arvutamise tabeleis.<sup>35</sup>

Lähemalt korraldab ülalnimetatud tulude maksustamist ENSV Rahanduse Rahvakomissariaadi juhend 4. XII 1940 maksuinspektoritele, mis koosneb peamiselt väljavõtetest ETMS-st ning EKMS-st ja NSVL Rahanduse Rahvakomissari juhendist 28. IV 1940.

Kuna ETMS ja EKMS koostamisel on arvestatud ainult NSVL olusid, ilmnes nende rakendamisel Eestis rida tühi-

---

35 - Tabel tööliste ja teenijate ning maksustamise alal nendega võrdsete kodanikkude tulumaksu ja elamukultuurmaksu arvutamiseks - Maksude Peavalitsuse väljaanne 1940.

kuid, tingituna siinsetest erinevatest oludest. Vastuolude lahendamiseks ja tühikute täitmiseks on antud ENSV Rahanduse Rahvakomissariaadi Maksude Valitsuse poolt rida seletusi, mis 1941.a. avaldati eribrošüüri koondatult, pealkirjaga "Tulumaks ja elamu-kultuurmaks töölistelt ja teenijailt", mida ka käesolevas töös allikana kasutatud. Ühtlasi on nim. brošüüris avaldatud ka ETMS tekst tööliste ning teenijate ja kirjandus- ning kunstitööliste töötasude maksustamise puutuv osas.

Tulu- ning elamukultuurmaksu võtmise palgatuludelt lõpetati 1.XII 1941 alates, seoses Palgatulude maksu määruse jõustumisega.<sup>36</sup>

## 2. lõige. MAKSUKOHUSLASED.

§ 20. M a k s u k o h u s t u s e u l a t u s  
T u l u - n i n g E l a m u k u l t u u r m a k s u  
s e a d u s t e s.

Mõlemis seaduses on maksukohustuse ulatus ühtlane. ETMS art.1 järele maksustatakse tulumaksuga töölisi, teenijaid, kirjanikke, kunstide alal töötajaid, talunikke-kodutööndureid, käsitöölisi ja teisi kodanikke, kes omavad iseseisvaid tuluallikaid NSVL territooriumil.

---

36 - Ametlik Teataja 1941, 14, 68 § 19.

Seega ei oma tööalade loetelu seaduse ulatuse määritlemisel erilist tähtsust, kuna maksustamisele kuuluvad kõikide kodanike tulud. Küll omab aga kodaniku tööala olulise tähtsuse maksukohustuse ulatuse kindlakstegemisel, kuna maksumäärad on erinevad vastavalt tuluallika iseloomule. Kuigi maksukohustus haarab kõiki kodanikke, on mõned tuluallikad maksustamisel seatud eelistatud seisukorda, kuna seevastu osa tuluallikaid kuulub maksustamisele märgatavalt kõrgemate maksumääradega. Nagu suuremas osas NSVL maksuseadustes, on ka ETMS-s suurel määral esile tõstetud poliitiline moment, mistõttu kuni 60 %-lise maksumääraga maksustatakse koopereerumata talu-kodutööstustest, ehitistest, linna-põllumajapidamistest ja muid mitte palgatööst saadavaid tulusid, kusjuures oma materjalist tooteid valmistajate, veovahendite omanike ja vaimulike maksustamisel kõrgendatakse esialgset maksusummat veel 35 või 40% võrra (ETMS art 18 ja 19).

EKMS-s piirdub maksumäär 8%-ga, millele lisandub eelmises lõikes tähendatud maksusumma kõrgendus (EKMS art. 7 ja 8).

Seevastu palgatulude maksustamisel on maksumäärad suhteliselt madalamad. Ka maksusoodustuste tegemisel on lähtutud poliitilisest seisukohast.

Ulatuselt on ETMS ja EKMS kehtivus piiratud NSVL territooriumil asuvate tuluallikatega (ETMS art.1).

Üksikute tuluallikate klassifitseerimiseks ei ole ETMS-s antud vastavaid definitsioone, vaid enamikel juhtudel on loetletud isikud, kellede tulud kuuluvad maksustamisele teatavate maksumääradega. Isikute loetelu on toodud üksikute kutseliikide järele, millega on kaudselt antud ka tuluallikate loetelu. On loeteldud ka üksikuid tuluallikaid, kusjuures nende mõistet ei ole aga lähemalt defineeritud.

Kuna käesolevas töös piirdatakse eelnimetatud s eaduste käsitlelul palgatulude maksustamisse puutuva osaga, vaatleme järgnevalt palgatulude mõiste määritlelust ETMS-s.

§ 21. P a l g a t u l u d e m ä ä r i t l u s  
T u l u - n i n g E l ä m u k u l t u u r m a k s u  
s e a d u s t e s.

Palgatulude mõiste on lähemalt määritletud ETMS art. 6-s, mille järele tööliste ja teenijate maksustatava kuutöötasu hulka arvatakse kõik tasusummad, mis on saadud eelmisel kuul, nagu: põhipalk, väljamaksed ületunni- ja tükitööde eest, isiklikud lisatasud, preemiad, mis makstakse premiaal-soodustus-töötasu alal, kompen-

satsioon kasutamata jäänud puhkuse eest ja mitmesugused lisatasud.

Palgatuludeks tuleks lugeda ka sama seaduse art. 7-s loetletud ühekordsed preemiad, sõidu- ja päevarahad, samuti korterirahad, naturaas makstavad tasud ja toetused, kuna nende saamine on vahenditus seoses töötasuga. Arvestades nim. tasude eriotstarvet, on need maksudest vabastatud.

Art. 8 järele kuuluvad maksustamisele ka teenused, mida tuleb seega palgatuluks lugeda, kuigi puudub kestev teenistusvahekord. Üldiselt ei ole palgatulude määritlemisel ETMS-s erilist tähtsust omistatud püsiva teenistusvahekorra olemasolule. Olulisem on nõue, et töötaja ei tohi töö juures tarvitada oma materjali (peale vähesete erandite).<sup>37</sup>

Naturaas makstavad tasud hinnatakse ETMS art. 23 alusel kohalike turuhindade järgi. Vabastatud on maksudest ainult mõned naturaas makstavate tasude eriliigid. Juhendi § 13<sup>38</sup> järele kuuluvad kolhoosis palgalistena töötajate tasud naturaas hindamisele riiklike jaemüügi hindade alusel.

---

37 - ETMS art. 14 ja Tulu-elanukultuurmaks, lhk.15, märke 48.

38 - Tulu-elanukultuurmaks, lhk. 9.

Stipendiumid üle 210 rubla kuus maksustatakse palgatuludena (ETMS art. 13-a).

Kõrgendatud määral, kuid seejuures ühesugustel alustel tööliste ja teenijatega maksustatakse koopereerunud käsitöölisi (ETMS art.14).

### 3. lõige. MAKSUSOODUSTUSED JA -KÕRGENDUSED.

§ 22. Maksusoodustuste ja -kõrgenduste alused ning ulatus.

ETMS art.2 on loetletud isikud, kelle teatavat liiki tulud on maksudest vabastatud ja art.7 tasud, mida ei arvata maksustatava kuutasu hulka. Peale selle on art. 9 põhjal ette nähtud maksu alandamine ülalpidajaile ja art.14-s maksustamine kõrgendatud määral.

Kõiki nimetatud soodustusi ja kõrgendusi võib liigitada:

a) Maksusoodustused ja -kõrgendused vastavalt palgatulude liigile või summale.

Seaduses on loetletud palgatulud, mis on kas üldse või teatava piirini maksuvabad või maksustatakse kõrgemal määral.

Soodustuse andmisel on oluline palgatulu liik või summa, millest oleneb, kas väljamakstav summa kuulub maksustamisele või mitte. Alles juhul, kui teatav palgatulu

oma liigilt või summalt vastab maksuolmastikule, tekib küsimus, kas tuleb kohaldada soodustusi personaalsetel tingimustel.

b) Maksusoodustused teatavate personaalsete tingimuste esinemisel.

Ülalnimetatud juhtudel kuulub palgatulu üldreeglinina küll maksustamisele, kuid teatavate personaalsete tingimuste esinemisel jäetakse see maksustamata või maksustatakse vähemal määral. Soodustavate tingimustena esinevad: ülalpeetavate arv, autiitlite või -märkide omamine ja kuuluvus välismaa diplomaatliku korpuse koosseisu. Maksukõrgendusi personaalsetel tingimustel ETMS-s ei esine.

### § 23. M a k s u s o o d u s t u s e d.

#### A. Vastavalt palgatulude liigile või summale.

Maksudest on vabastatud: tasud sõjaväeteenistuse eest, töötasu, mille suurus ei ületa kuus Rbl.150.- või Rbl. 25.-, kulla, plaatina, inglistina ja teiste haruldaste metallide otsimistööde eest makstavad tasud, kolhooslastele tööpäevade alusel makstavad tasud, samuti nende töötasud lepingu alusel teistelt ettevõtetelt, asutistelt ja organisatsioonidelt, kaluriteartellide liikmeile osamaksude või tööpäevade alusel makstavad

tasud, stipendiumid kuni Rbl.210.- kuus ja mitmesugused töötasu alusel või asemel makstavad summad.

1. Tasud sõjaväeteenistuse eest (ETMS art.2-b).

Sõjaväeteenistusega loetakse võrdseks teenistus sise- ja piirivägedes. Tsiviilisikute töötasu sõjaväeasutistes maksustatakse üldistel alustel.<sup>39</sup> Seega haarab see soodustus ainult tegelikus sõjaväeteenistuses olevaid isikuid. Ka nende juures piirdub soodustus ainult sõjaväeteenistuse eest saadud tasudega, kuna samade isikute töötasu tsiviilasutistelt kuulub maksustamisele. Samuti maksustatakse üldises korras kordamisõppustele kutsutud sõjaväelaste tsiviilasutistelt saadavad tasud.<sup>40</sup>

2. Töötasu, mille suurus ei ületa kuus Rbl. 150.- (ETMS art. 2-v) või Rbl.25.- (Juhendi § 17).<sup>41</sup>

Soodustus haarab isikuid, kelle töötasu kuus ei ületa Rbl.150.-, kusjuures seda soodustust võib anda ainult ühe töökoha (põhitöökoha) järele. Kuigi üldreeglinas maksustatakse tulu- ning elamukultuurmaksuga töö-

---

39 - Tulu-elamukultuurmaks, lhk. 6.  
40 - " " " " lhk. 9, märke 16.  
41 - " " " " lhk.15.





diiridele.

6. Stipendiumid kuni Rbl.210.-kuus (ETMS art.2-d).

Mõisteliselt ei ole stipendium töötasu, kuna puudub teenistusvahekord, kuid maksustamisel on stipendium loetud võrdseks töötasuga, kuigi soodustuse ulatus on siin suurem. Maksuvabad on stipendiumid kuni Rbl.210.- kuus. Juhul, kui stipendium ületab Rbl.210.- kuus, maksustatakse terve stipendium ühistel alustel töötasuga. Soodustus on laiendatud ka kõrgemate õppeasutiste ja keskkoolide õpilaste töötasule, mis saadud ettevõttele või asutistelt õppetööst vabal ajal tehtud töö eest.<sup>46</sup>

Juhtudel, mil õpilane saab stipendiumi ja samal ajal mõnest ettevõttest töötasu, kusjuures mõlemad summad on alla Rbl.210.-kuus, võib see soodustus kujuneda võrdlemisi suureks, kuna töötasude igas töökohas eraldi maksustamise põhimõttel ei saa stipendiumi ja töötasu liita. Ka ei saa stipendiumi saamise kohta lugeda peatöökohaks.

7. Eraisikute juures põllumajanduses ja kodumajapidamises töötavate tööliste tasude maksustamine.

Eraisikute juures põllumajanduses ja kodumajapidamises töötavate tööliste (nt. sulased ja majateenijad) töötasud on vabad tulu- ning elamukultuurmaksust, kuigi

Ex hõl. univ. Tart.

ETMS-s ning EKMS-s ei ole nende vabastamist maksudest otseselt ette nähtud. ETMS § 4 järele on vabastatud küll tulud, mida maksustatakse põllumajandusmaksuga, kuid põllumajandusmaksuga ei maksustata põllutööliste tulusid, vaid ainult iseseisvalt põllumajanduse alal töötajate tulusid põllumajapidamisest.

ETMS-s (art.10) on ette nähtud palgatulude maksustamine ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides. Kuna eraisiku põllu- või kodumajapidamist ei saa lugeda ettevõtteks majanduslikus mõttes,<sup>47</sup> puuduvad võimalused põllutööliste ja koduteenijate maksustamiseks. Ka ei nõuta nim. juhtudel maksualast registreerimist (maksustamise kontrollimiseks vajalike andmete esitamist maksuasutistele).<sup>48</sup>

Seega on eraisikute juures põllu- ja kodumajapidamistes töötajate tulu maksuvaba vaatamata saadava tasu suurusele. Tegelikult ei ulatu nende isikute töötasu valdavas enamikus üle maksuvaba alammäära (Rbl. 150.-), mistõttu see soodustus ei oma suurt ulatust.

Asjaolu, et ETM-s ei ole lähemalt reguleeritud eelnimetatud alal töötajate tasude maksustamist, on

47 - Eesti entsüklopeedia IV, veerg 1269

48 - Tulu-elamukultuurmaks, lhk. 22, märge 80.

seletatav sellega, et NSVL-s omavad iseseisvad põllumajapidamised härmiselt väikese osatähtsuse. Samuti peetakse majateenijaid vähesel arvul.

8. Mitmesugused töötasu alusel või asemel makstavad summad.

Siia kuuluvad mitmesugused tasud, mis makstakse töötasu alusel või asemel, samuti eriliste saavutuste eest ja osaliselt naturaas makstavad tasud, nagu:

a) Pension (ETMS art.2-ž).

Pension on maksuvaba vaatamata suurusele, kuid pensionääride töötasud kuuluvad maksustamisele üldistel alustel.<sup>49</sup> Seejuures ei kuulu aga pension liitmisele töötasuga, vaid pensionääri töötasu maksustatakse eraldi, vaatamata pensioni summale.

b) Ühekordsed preemiad ja tasud töölistele ja teenijatele eriliste saavutuste ja teenete eest, mis makstakse administratsiooni käskude põhjal (ETMS art. 7-a).

Oluline on siin soodustuse andmisel asjaolu, et vastava preemia või tasu määramine oleneks administratsiooni suvast. Kui väljamaksmine on vastavate eeltingi-

---

49 - Tulu-elamukultuurmaks, lhk.6, märke 5.

muste esinemisel administratsioonile kohustuslik, liidetakse need summad töötasuga ja maksustatakse üldistel alustel.

c) Komandeerimiste ja ümberpaigutuste puhul kulude katteks makstavad summad (ETMS art.7-b).

Nimetatud juhtudel makstavad summad on seaduse poolt normeeritud ja vastavad enam-vähem tegelikele kuludele, mistõttu neid ei saa lugeda tuluks. Üksikutel juhtudel, võivad olla tegelikud kulud küll vähemad, kuid teiselt poolt võivad need osutuda ka suuremaks. Ka on tegelikke kulusid väga raske üksikasjaliselt tõendada, mistõttu ongi määratud kindlad normid.

d) Maal ja töölisasulais elavale arstlikule, veterinaar- ning zootehnilisele personaalile ja hariduse alal töötajaile natuuras antava tasuta korteri asemel makstavad summad (ETMS art.7-v).

Natuuras makstavad töötasud kuuluvad üldreeglina maksustamisele kohalike turuhindade alusel (ETMS art.23). Erandina on maksuvaba tasuta antav korter, kuid korteri asemel makstavad summad kuuluvad maksustamisele, <sup>50</sup> välja arvatud ülalnimetatud isikuile makstavad summad.

e) Natuuras antavad hüvitused, mis ei kuulu töötasu hulka, samuti nende hüvituste asemel makstavad rahasummad (ETMS art.7-g).

Natuuras antavate hüvituste või nende asemel makstavate summade maksustamisel on oluline, kas nende saamine on ette nähtud teenistuslepingus (-tingimustes) või mitte. Maksuvabad on ainult peale kokkulepitud töötasu antavad hüvitused või neid asendavad rahasummad.

f) Ajutise töövõimetuse ja teenistusest lahkumise puhul makstavad toetused (ETMS art.7-d).

Soodustuse andmisel töövõimetuse korral on oluline, et toetus makstakse sotsiaalkindlustuse summadest (mitte palgafondist)<sup>51</sup>. Teenistusest lahkumise puhul makstavad summad peavad omama toetuse iseloomu.

g) Tööriistade amortisatsiooniks makstavad summad (ETMS art.7-e).

Kuigi nim.summad tasutakse harilikult koos palgaga, ei ole siin sisuliselt tegemist mitte töötasuga, vaid rendiga, mis makstakse tööandja poolt tööliste oma tööriistade tarvitamise eest.

Peale palgatulude ja palga alusel makstavate summade loetletakse ETMS art.24-s veel rida tuluallikaid,

---

51 - Tulu-elamukultuurmaks, lhk.10, märge 26.

nagu: intressid, kindlustustasu, riikl.toetused, maksu-  
kohusl. varanduse müük, pärandus, toetus ja alimendid,  
mis on maksust vabastatud. Kuna nim. juhtudel ei ole  
tegemist palgatuludega, ei käsitleta neid siin lähe-  
malt.

### B. Personaalsetel tingimustel.

Maksudest on vabastatud: NSVL sangarid, aumärkide  
omajad ja töösangarid, välismaa diplomaatliku korpuse  
koosseisu kuuluvad isikud ning konsulaar-esindajad ja  
maksusid alandatakse 30% võrra isikuile, kel on ülal  
pidada üle kolme inimese.

1. NSVL sangarid, aumärkide omajad ja töösanga-  
rid (ETMS art.2-a).

Õigus soodustusele tekib seoses teatavate autiit-  
lite või -märkide omandamisega. Töötasud on maksuvabad  
piiramatus summas; muudest allikatest saadud tulud kuni  
Rbl.6000.- aastas.

2. Välismaa diplomaatliku korpuse koosseisu kuu-  
luvad isikud ning konsulaaresindajad (Juhendi § 8).<sup>52</sup>

Maksudest vabastamine toimub vastastikkuse alusel,  
kusjuures konsulaaresindusse kuuluvad isikud vabastatakse  
ainult juhul kui nad on välisriigi kodanikud.

3. 30%-line maksubandus ülalpidajaile (ETMS art.9).

Soodustus antakse põhitöökohas isikuile, kel ülal pidada üle kolme inimese, kusjuures soodustuse saajat ennast ei loeta ülalpeetavaks. Kõrval-töökohtadel saadav tasu kuulub maksustamisele üldistel alustel. Ülalpeetavad ei pruugi olla soodustuse saaja sugulased; tähtis on ainult asjaolu, et nad oleksid tema poolt ülalpeetavad, ega oma iseseisvat tulu. Seejuures loetakse ülalpeetavaiks ka isikuid, kes omavad juhuslikku väikest tulu.<sup>53</sup> Tulu suurus ei ole fikseeritud.

Juhul, kui abikaasad mõlemad teenivad, antakse soodustus ainult ühele neist, nende omal valikul.<sup>54</sup>

Stipendium ja pension loetakse soodustuse andmisel tuluallikaks, mistõttu stipendiaate ja pensionääre ei saa lugeda ülalpeeta-vaiks.<sup>55</sup> Kui palgaline saab kellegi ülalpidamiseks alimente, loetakse see isik siiski ülalpeetavaks alimentide saaja poolt ja kuulub soodustuse andmisel arvesse võtmisele.<sup>56</sup>

---

53	-	Tulu-elanukultuurmaks,	lhk.11,	märke	32
54	-	"	"	"	36
55	-	"	"	"	30
56	-	"	"	"	29

Soodustuse saamiseks tuleb esitada vastav tõend.

## § 24. M a k s u k ö r g e n d u s e d.

### A. Vastavalt palgatulude liigile või summale.

Ühistel alustel palgalistega, kuid 10%-lise maksu-  
kõrgendusega maksustatakse koopereerunud käsitöölisi,  
artellide ühistes töökodades töötamise eest saadavatelt  
tasudelt ja kodutöölisi artellidelt ja ettevõtteleilt  
koduse töö eest saadavatelt tasudelt, kui seejuures ei  
ole tööks kasutatud oma materjale (ETMS art.14).

NSVL-s kehtiva ETMS § 14 ja EKMS § 5 kohaselt on  
kodutööliste maksustamiseks ühistel alustel palgalistega  
oluline nõue, et kodutööline ei või tarvitada masinaid  
(peale lihtsamate inimjõul töötavate masinate). Eestis  
pandi NSVL Rahanduse Rahvakomissariaadi korraldusel  
nim. §§ kehtima erinevas redaktsioonis, võinaldades  
kodutöölistel kasutada ka mehaanilisi seadmeid.<sup>57</sup>

Kõrgendus on maksev veel tööndus-kooperatiiv-  
artellide liikmete kohta, kelle tööloomad on ühiskon-  
nastatud. Samuti on kõrgendatud maksud masinakirjuta-  
jate ja arveala töötajate töötasudelt, mis saadud koduse  
töö eest ettevõtetele, asutistele ja organisatsioonidele.

dele (Juhendi § 25).<sup>58</sup>

Maksustamine 10% kõrgendusega esineb tegelikult maksukõrgendusena ainult võrrelduna muude palgatulude maksustamisega. ETMS ulatuses vaadatuna on siin tegemist õieti maksusoodustusega, kuna käsitöölised ja vabakutselised maksustatakse üldiselt kõrgemate maksumääradega kui palgalised.

#### B. Personaalsetel tingimustel.

Palgatulude maksustamisel tulu- ning elamukultuurmaksuga ei esine maksukõrgendusi personaalsetel tingimustel. Kull esineb aga maksukõrgendusi personaalsetel tingimustel ENSV Tulumaksu<sup>59</sup> ja teistes maksuseadustes mittepalgatulude maksustamisel.

#### 4. lõige. MAKSUSUMMA ARVUTAMINE.

##### § 25. M a k s u s t a m i s a l u s .

ETMS art.5 põhjal arvutatakse maks eelmise kuu töötasu alusel, millest maha arvutatud maksuvabad tasud.

Eelmistel kuudel tehtud tööde eest täiendavalt saadav tasu maksustatakse selle kuu töötasude hulgas, millal see tasu tegelikult välja makstakse. Seoses töötasu kõrgendamisega, eelmiste kuude eest makstavad töötasusummad (vahe) maksustatakse selle kuu töötasu hulgas,

58 - Tulu-elamukultuurmaks, lhk.17

59 - ENSV Teataja 1941, 55, 863.

millise kuu eest need summad välja makstakse (Juhendi § 14).<sup>60</sup>

Maksustamisaluse moodustavad seega eelmise kuu eest makstavad maksustatavad tasud, millega liidetakse sama kuu jooksul eelmistel kuudel tehtud töö eest makstud tasud, välja arvatud seoses töötasu kõrgendamisega saadud summad.

Maksusumma arvutamiseks jaotatakse kuutasu summad nende suuruse järele kuude järku, kusjuures vastavalt maksustamisalusele on erinevad ka maksumäärad:

- |    |            |       |
|----|------------|-------|
| 1) | 151 - 200  | rubla |
| 2) | 201 - 300  | "     |
| 3) | 301 - 500  | "     |
| 4) | 501 - 700  | "     |
| 5) | 701 - 1000 | "     |
| 6) | üle 1000   | "     |

Kuigi töötasu kuulub üldreeglina maksustamisele 151 rublast alates, maksustatakse juhuslikud ja kõrvaltöökohast saadavad tasud 26 rublast alates. Seetõttu moodustab töötasu 26 - 150 rubla 7-nda järgu.

Maksustamisalus ümmardatakse maksusumma arvutamisel allapole tervetesse rubladesse (Juhendi § 10).<sup>61</sup>

§ 26. M a k s u m ä ä r j a - s u m m a.

Maksumäärad on antud ETMS art.5-s ja EKMS art.4-s osalt kindlate maksusummadena ja osalt protsentarvudena,

60 - Tplu-elanukultuurmaks, lhk. 9.

61 - " " " lhk.11.

mis suurenevad progressiivselt maksustamisalusega.

Vastavalt maksustamisaluse suurusele on nim. art. järele määratud kindlad maksusummad, millele lisandub maksuna kindel % üle maksustamisaluse teatava suuruse ulatavast tasusummast.

Kindlad tulumaksu määrad ulatuvad 1,20 rublalt 151 rubl. suuruse kuutasu juures 42.00 rublani 1000 rubl. tasu juures ja elamukultuurmaksu määrad vastavate töötasusummade korral 1,05 rubl. 37,80 rublani.

Protsentiarvudena antud maksumäärad ulatuvad tulumaksu juures 3 - 7%-ni ja maksustamisel elamukultuurmaksuga 2,5 - 6,0%-ni.

Juhuslikud ja kõrvaltöökohast saadavad tasud kuuluvad kuni 150 rublani maksustamisele tulumaksuga 0,8% ja elamukultuurmaksuga 0,7% määral (ETMS art.8).

Maksusumma arvutamisel tuleb kindla maksumääraga liita maksustamisaluse üle kindla maksumääraga maksustatava osa ulatava osa korrutis vastava protsentarvuga (maksumääraga). Praktiliselt kasutatakse maksusumma arvutamisel vastavaid tabelleid.<sup>62</sup>

Vaadeldes maksutabeleist maksusumma suhet maksustamisalusega nähtub, et see moodustab tulumaksu juures

151 rubl. suuruse tulu juures 0,8%, tõustes 1500 rubl. kuutasu juures progressiivselt 5,1 %-le, lähenedes edaspidisel tulusumma kasvamisel 7 %-le.

Elamukultuurmaksu juures ulatuvad vastavad protsendimäärad 0,7 % - 4,5, lähenedes 6 %-le.

Õigem on vaadelda tulu- ning elamukultuurmaksu ühise maksuna, mis juhul maksuprotsendiks kujuneks vastavalt 1,5 - 9,6, mis tulusumma edaspidisel kasvamisel läheneb 13 %-le.

#### 5. lõige. MAKSUSTAMISMENETLUS.

§ 27. Maksude määramine ja tasumine.

Tulumaks arvutatakse ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide poolt ja peetakse igas kuus kinni kuu teise poole töötasust (ETMS art.10).

Elamukultuurmaksu kinnipidamine toimub samuti väljamakstavast töötasust, kuid maks arvutatakse eelmise kuu töötasu alusel ja peetakse kinni jooksva kuu esimese poole tasust (ETMS art.4).

Teenistujate töölt vallandamisel või nende puhkusele minekul tehakse maksude lõpparvestus (Juhendi § 19).<sup>63</sup>

Töötasud, mis saadakse kahest või mitmest ettevõttest, asutisest või organisatsioonist, maksustatakse





Otsest kontrolli teostavad ETMS art.31 põhjal rahandusorganite ametnikud maksude arvestamise, kinnipidamise ja nende tasumise kohta käivate dokumentide kontrollimisega ettevõtteis, asutistes ja organisatsioonides. Faktiliselt teostatakse samadel alustel kontrolli ka eraisikute juures, kes peavad palgalist tööjõudu.

ETMS art.12 põhjal on tööandjad kohustatud iga veerandaasta kohta esitama vastavale rahandusosakonnale aruande töölistelt ja teenijatelt kinnipeetud maksude kohta, mille järele on võimalik kontrollida maksusummade õigeaegset tasumist.

Tõhusamaks vahendiks tuleb pidada kohapealset kontrolli, kus tarviduse korral on võimalik ka maksude kinnipidamise eest vastutajaid isikuid instrueerida.

#### § 29. Kaebemenetlus.

ETMS-s ei leidu kaebemenetlust reguleerivaid norme.

Juhendi § 65<sup>68</sup> kohaselt võib ebaõige maksuarvutuse peale esitada kaebusi vastavale rahandusosakonnale ühe kuu jooksul, arvates maksuteate kätteandmise (resp.maksu kinnipidamise) päevast.

Kaebused otsustab rahandusosakonna juhataja hiljemalt 20 päeva jooksul, teatades otsusest sama aja jooksul kaebajale. Sõjaväelastele on vastav tähtaeg 7 päeva.

Kaebuse läbivaatamise juurde kutsutakse ka maksukohuslane, kuid tema mitteilmumise korral otsustatakse asi tagaselja.

Rahandusosakonna juhataja otsuse peale võib edasi kaevata liiduvabariigi Rahanduse rahvakomissariaadile, kelle otsus on lõplik.

Üldiselt on tulu- ning elamukultuurmaksu kinnipidamise üle esitatud vähe kaebusi, kuna maksusummad on iga töötaja poolt maksutabeli abil kergesti kontrollitavad ja kõrvalekaldumised õigest maksustamisest on enamikel juhtudel lahendatud revisjonikõrras.

### 6. lõige. TRAHVIMISMENETLUS.

§ 30. R a h a t r a h v i m ä ä r a m i s e  
a l u s e d.

Rahatrahvi määramise alused on antud ETMS art.32-s ja EKMS art.12-s, mille järele võidakse karistada maksude kinnipidamata jätmise, ebaõige kinnipidamise või kinni- peetud summade mitteõigeaegse edasiandmise eest panga- asutistele ettevõtete, asutiste ja organisatsioonide pea- raamatupidajaid (maksude kinnipidamise eest vastutavaid ametnikke) rahatrahviga mitte üle 100 rbl.

Samal määral trahvitakse vastavaid isikuid ka kinni- peetud maksude kohta koostatud aruannete mitteõigeaegse esitamise eest.

Teadlikult ebaõigete andmete esitamine toob kaasa kriminaalvastutuse (ETMS art.33).

Eraettevõtteis tuleb maksude kinnipidamise eest vastutavaks lugeda omanikku või tema teenistuses olevat isikut, kellele see kohuseks tehtud ja kes on sellena maksuasutises registreeritud.

§ 31. R a h a t r a h v i m ä ä r a m i n e  
n i n g t a s u m i n e j a k a e b e k o r d.

Rahatrahvi määremiseks, samuti asja algatamiseks kriminaalkorras vastutusele võtmiseks on ETMS art.35 põhjal õigus vastava rahandusosakonna juhatajal, kes trahvi määramise kohta koostab otsuse ja teeb selle teatavaks trahvitule.

Rahatrahv kuulub tasumisele 15 päeva jooksul, arvates trahviotsuse kätteandmise päevast (Juhendi § 64).<sup>69</sup>

Kaebuste esitamisel ja otsustamisel kohaldatakse üldist kaebekorda.



ka "dekreeti",<sup>72</sup> mistõttu ka kehtivas õiguses on võetud tarvitusele tõlkena sõna "määrus".

Palgatulude maksu määrus on töötatud välja Majandus- ja Rahandusdirektooriumi Maksude Valitsuses, kusjuures eeskujuna on kasutatud Saksa Tulumaksu seadust (Einkommensteuergesetz)<sup>73</sup> palgatulude maksustamise puhtavas osas ja Läti Palgatulude maksu määrust.

§ 33. P a l g a t u l u d e m a k s u m ä ä -  
r u s e r a k e n d u s n o r m i d.

Palgatulude maksu määruses ei ole maksukohustust ja -menetlust määritlevad elemendid fikseeritud küllal-dase täpsusega, vaid kohati on avaldatud vaid põhimõtte-lised seisukohad. Ka kerkib iga maksuseaduse rakendamisel praktikas paratamatult üles küsimusi, mida ei ole üksikasjaliselt normeeritud. Seetõttu on ka palgatulude maksu määruse rakendamiseks osutunud tarvilikuks anda täiendavaid määrusi.

Seni on avaldatud nim. määruse täiendamiseks Majandus- ja Rahandusdirektori poolt Seletuskiri palgatulude maksu määruse juurde (Erläuterungen zur Anordnung über

---

72 - Administratiivakti teooria, lhk. 168

73 - Einkommensteuergesetz vom 27. Februar 1939 - Die Lohnsteuer von Dr. Heinz Oesterius, Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin 1940, lhk. 17.

die Lohnsteuer - Ametliku Teataja III osa 1942, 3) ja Määrus Palgatulude maksu määruse 16.detsembrist 1941 teostamiseks ehk Palgatulude maksu määruse teostamise määrus (Lohnsteuerdurchführungsanordnung - "Amtsblatt" 1942, 37).

Mõlemad nimetatud aktid on jõult võrdsed, mistõttu "lex posterior derogat legi priori" põhimõttel tuleb vastuolude korral lugeda mõõduandvaiks Palgatulude maksu määruse teostamise määruse norme. Juriidilise laadi poolest on nad mõlemad määrused, sisustades Palgatulude maksu määrust. Kohati on nim. määrustes lahendatud ka küsimusi, mis algmääruses on lahendamata, mistõttu neid võib teataval määral lugeda ka määrusteks "praeter legem". Kuna rakendusmääruste andja isik ühtub algmääruse autoriga (Majandus- ja Rahandusdirektor), on edaspidi võimalik ka "contra legem" määrused, kuigi senised rakendusmäärused on kooskõlas algmääruse üldiste põhimõtetega.<sup>74</sup>

Lisaks eelnimetatud määrustele on Majandus- ja Rahandusdirektori otsustena üksiküsimuste lahendamisel avaldatud rida põhimõttelisi seisukohti Palgatulude maksu määruse rakendamisel, milledele toetub maksuasutiste prak-

---

74 - Administratiivakti teooria, lhk. 181

tika. Ka käesolevas töös on neile kohati viidatud.

Peale selle on Maksude Valitsus annud alluvatele maksuasutistele rea juhiseid Määruse tõlgendamiseks.

Neist omab suurima tähtsuse ringkiri nr.1, 10.II 1942 nr.4/695 maksuametitele, mille järele formaalõiguslike küsimuste lahendamisel tuleb kohaldada MKS üldisi eeskirju. MKS-le on viidatud ka Teostamise määruses (§ 18 p.4).

## 2. lõige. MAKSUKOHUSLASED.

§ 34. P a l g a t u l u d e m a k s u / r u u m i -  
l i n e j a i s i k u l i n e k e h t i v u s. <sup>määruse</sup>

Erinevalt eelmistes osades vaadeldud maksuseadustest tuleb Palgatulude maksu määruse kehtivuse ulatuse määritlemisel peale maa-alalise kehtivuse arvestada ka personaalseid tingimusi.

Määruse järgi tuleb selle kehte-piirkonnaks lugeda endise Eesti Vabariigi maa-ala ja maksukohuslasteks kõik isikud, kes omavad palgatulusid (§ 1). Isikute suhtes piirab Määruse kehtivust Seletuskirja § 1, mille järele see kehtib Eesti ja teiste riikide kodakondsusest töövõtjate kohta, kes saavad palka Eesti Kindralkomisari piirkonnas asuvast kassast, kuid Saksa riikkondusse kuuluvate isikute kohta ainult juhtudel, kui nad ei saa palka avalikest riigikassadest (kaasa arvatud

sõjaväe kassad) või mõnest Eesti Kindralkomissariaadi piirkonnas asuvast riigisaksa eraettevõtte kassast. (Vastav Riigikomissari määrus avaldatud "Amtsblatt'is nr.2, 1942). Seega ei kehti määrus Saksa riigi kodanike suhtes, kes saavad tasu eelnimetatud kassadest. Praktiliselt haarab see erand suuremat osa riigisakslasi, kuna neid on praegu vähesel arvul Eesti aautiste ja ettevõtete teenistuses.

Nimetatud erand on tingitud Saksa õiguses valitsevast natsionaalsuse põhimõttest, mille järgi norm oma ruumilise kehtivuse suhtes on lahutamatult seotud teatava isikuga või nende grupiga,<sup>75</sup> mistõttu riigisakslaste maksustamine toimub ka okupeeritud maa-aladel peamiselt Saksa maksuseaduste alusel. Kuna Palgatulude maksu määrus on üldjoontes sarnane vastava Saksa maksuseadusega (Einkommensteuergesetz), ei ole siin tegemist Saksa kodanike soodustamisega.

Erand määruse kehtivuse ulatuses on tehtud ainult riigisakslaste suhtes, mistõttu Eesti kodanikud kuuluvad maksustamisele ka juhtudel, kui nad saavad tasu eelpoolnimetatud kassadest. Erinev on neil juhtudel ainult maksu tasumise kord, mida käsitleme lähemalt edaspidi.

---

75 - Õiguse üldõpetuse kursus.

Välismaalt saadavate palgatulude maksustamist ei ole määruses puudutatud. Võib arvata, et need kuuluvad maksustamisele juhtudel, kui tasu saaja on Eesti kodanik ja maksustamine ei ole toimunud Saksa seaduste põhjal. Ka tulevad nim. juhtudel rakendamisele Saksa maksuseaduste üldised normid.<sup>76</sup>

### § 35. P a l g a t u l u d e m ä ä r i t l u s

#### P a l g a t u l u d e m a k s u m ä ä r u s e s.

Palgatulude maksu määruse § 1 alusel loetakse maksukohuslasteks kõik isikud, kes omavad palgatulusid.

Maksudohustuse ulatuse määritlemiseks tuleb lähemalt selgitada palgatulude saajate (Määruse § 3-s nimetatud töövõtjateks) õiguslik seisund ja palgatulude mõiste.

Teostamise määruse § 1 p.1 kohaselt loetakse töövõtjaiks isikud, kes on või olid teenistuses või tööl avalikus või erateenistuses ja kes saavad töötasu olemasolevast või endisest teenistusvahekorrast. Seejuures haarab töövõtja mõiste ka nende õigusjärglasi, kui võrdnad saavad tasu oma õiguseelkäija teenistusvahekorrast, kusjuures selleks loetakse ka pension.

Teenistusvahekord on olemas, kui töötav isik oma tööalalises tahtetegevuses allub tööandja juhtnõõridele töö viisi, koha ja aja suhtes (TM. § 1 p.2 ja S-k. § 2)

Teenistusvahekorra mõiste laiendavast tõlgendamisest hoidumiseks on see määritletud ka eitavalt, lugedes mitte-töövõtjaiks isikuid, kes nende poolt iseseisvalt teostatava tööndusliku või kutselise tegevuse alal tasu eest annavad esemeid või osutavad teenuseid, kuivõrd on tege- mist tasudega nende esemete andmise või teeniste osutamise eest.

Esemete müük on mõistelt kergesti eraldatav teenis- tusvahekorrast. Lähemalt vajab selgitamist "teenuse" mõis- te, kuna Teostamise määruse põhjal ei kuulu palgatulude maksuga maksustamisele käibemaksu alla kuuluvad teenused ( § 1 p.3).

Käibemaksu teostamismääruse<sup>77</sup> järele (§ 8) loetakse teenusteks (sonstige Leistungen) niisugused sarnased (Lei- stungen), millel ei ole müügិតunnuseid, kusjuures need võivad seisneda ka tegevusest või olukorrast loobumises või selle võimaldamises. Käibemaksu alla kuuluvad niisu- gused ärilisel või kutselisel alal iseseisvalt soorita- tud teenused, mis taotlevad sissetulekute (Einnahmen) saamist, kusjuures ei oma olulist tähtsust kasu (Gewinn) saamise siht.

---

77- Vt. Ida-ala käibemaksu määrus ("Eesti Sõna" nr.148, 1942), mille teostamismäärus avaldatakse lähemal ajal.

Ülaltoodu kohaselt on näiteks käibemaksukohuslased arstid, hambatehnikud, kirjanikud, maalrid, arhitektid j.m. oma väljaspool teenistusvahekorda saadud tötotasudelt.

Oluline erinevus teenistusvahekorra alusel sooritatud töö ja teenuse vahel seisneb seega selles, et esimesel juhul peab töövõtja töö aja, koha ja viisi suhtes täitma täpselt tööandja juhtnööre, kuna teenuse osutamisel tööandja on huvitatud peamiselt ainult töötulemusest, kuigi ta võib anda seejuures ka üldist laadi juhiseid töö läbiviimise kohta.

Sama isik võib tegutseda osalt töövõtjana ja osalt käibemaksuga maksustatava teenuse osutajana või ettevõtjana, mis juhul palgatulude maksuga maksustatakse ainult tema tegevusest töövõtjana saadud tasu (T.m. § 1 p.4).

Seletuskirja § 2 alusel ei maksustata palgatulude maksuga ühekordseid või lühiajalisi juhuslikke teenuseid, lugedes neid töid teenistusvahekorda mittepõhjustavaiks.

Nimetatud erand kitsendab tunduvalt teenistusvahekorra mõistet, andes ühtlasi võimalusi laiendavaks tõlgendamiseks. Maksude Valitsuse seletusel<sup>78</sup> tuleb teenistusvahekorda mittepõhjustavaiks teenuseiks lugeda näiteks: ühekordne remonttöö, pesupesemine, ekspresseide töö, põrandate poonimine j.m.

Üksikute tööalade liigitamine ühekordseiks või lühiajalisiks juhuslikeks teenuseiks kitsendab liigselt teenistusvahekorra mõistet, kuna üks ja sama töö võib toimuda kord iseseisva teenusena ja mõnel juhul teenistusvahekorra alusel, olenevalt töövõtja vabadusest töö sooritamise koha, aja ja viisi valikul.

Majandus- ja Rahandusdirektori eriootsusel on loetud Seletuskirja § 2 põhjal palgatulude maksu alla mittekuuluvaiks metsatöödest vabatahtlikult osavõtjate töötasu, kui nende töö ei kesta üle 2-he nädala (7.III 42)<sup>79</sup> ja Onakaitse liikmed vabatahtliku teenistuse eest saada-  
valt tasult, kui nende tööaeg ei ulatu üle 7-me päeva kuus (12.V 42).<sup>80</sup>

Nimetatud erandid ei ole sisult maksusoodustused, kuna loetletud tasud on vabastatud küll palgatulude maksust, kuid kuuluvad maksustamisele tulumaksuga üldises korras.

Järgnevalt vaatleme lähemalt töötasu mõistet ja liike. Määruses ei ole toodud üldist palgatulude definitsiooni, vaid on loetletud selle üksikud liigid (§ 2).

79 - M.V.ringk. 7.III 42 nr.4/759

80 - M.V.ringk. 13.V 42 nr.4/1870.

Tähtsama palgatulude liigi moodustavad teenistus-  
vahekorra alusel makstavad tasud, nagu palk, perekonna-  
abiraha, tasu ületunnitööde eest, puhkusetasu, tantjeemid,  
gratifikatsioonid ja muud tasud rahas ning natuuras.

Teise liigina loetletakse pensionid, ühekordsed väl-  
janaksed töövõtjaile või tema perekonnaliikmeile, mis saa-  
dakse olemasoleva või endise teenistusvahekorra alusel ja  
kolmandana esindus- päeva ning sõidurahad, mis makstakse  
asutiste, ettevõtete või eraisikute poolt osas, mis ületab  
tegelikud väljaminekud.

Abstraktselt on palgatulude mõiste määritletud teos-  
tamise määruse § 2-s, mille kohaselt töötasuks loetakse  
kõik tulud, mis töövõtja saab olemasoleva või endise tee-  
nistusvahekorra alusel. Töötasu all mõeldakse siin igasu-  
guseid palgatulusid (saksa k. vastavalt "Arbeitslohn" ja  
"Lohn").

Tuludeks loetakse kõik rahas või rahaväärtuses väl-  
jenduvad hüvised, nagu naturaalpalk ja varustustasu. See-  
juures ei ole oluline, kas tulu on ühekordne või korduv, sa-  
nuti kas selle saamiseks on õigus<sup>81</sup> või missuguse nimetuse  
all või missugusel kujul see on saadud.

---

81 - Võrdlusena võib märkida et TMS tõlgendamisel asus  
Riigikohus seisukohale, et seadusevastasest tege-  
vusest saadud kasu ei või üldse maksustamise aluseks  
olla (Rk.adm.t.112-II-1923).

Töötasu eriliikidena on loetletud peale määruse § 2 nimetatud tasude veel :

- a) kahjutasud, mis makstakse töövõtjale või tema õigusjärglasele ärajäänud või -jääva töötasu asemel või mõnest tegevusest lahkumise või selle mitteteostamise puhul;
- b) kulud, mida tööandja töövõtja teadmisel teeb tema või viimasele lähedalseisvate isikute kindlustamiseks haiguse, invaliidsuse, vanaduse või surma puhuks, kui kindlustussummade tasumine ei ole tööandjale seaduse põhjal kohustuslik (sotsiaalkindlustus);
- c) olemasoleva või endise teenistusvahekorra alusel makstavad eritasud (näit. lisa-haigusrahad);
- d) töö erilisuse tõttu makstavad palgalisad ja kindla palga kõrval eri tööde eest makstavad tasud;
- e) tasud kõrvalametite ja kõrvaltegevuse eest teenistusvahekorra raames ja
- f) palgatulude maksu ülevõtmisega tööandja poolt töövõtjale minevad summad.

Natuuras makstavate tasudena loetletakse Teostamise määruse § 4-das prii riidetust ja korterit, kütet, valgustust, toitu, moona ning muid varustustasusid, mida makstakse teenistusvahekorra alusel, kusjuures maksustamiseks

hinnatakse need kohalike keskmiste jaemüügihindade alusel.

Palgamaa kasutamisel maksustatakse selle rendiväärtus, kui selle arvel ei tasuta renti. Rendivahekorra olemasolul ei loeta kasutamiseõigust tuluks. Samuti ei loeta palgatuluks palgamaa kasutamisest saadavat tulu.<sup>82</sup>

### 3. lõige. MAKSUSOODUSTUSED JA -KÕRGENDUSED.

§ 36. Maksusoodustuste ja -kõrgenduste alused ning ulatus.

Maksusoodustuste ja -kõrgenduste alused on määritletud Palgatulude maksu määruses, kuna Seletuskirjaga ja Teostamise määrusega on nende ulatus üksikasjalisemalt kindlaks määratud, kusjuures on ka vabastatud maksust rida algmääruses nimetatata tasusid, luues seega uusi maksusoodustuste aluseid ning laiendades endiseid.

Peale töötasude soodustatud korras maksustamise või maksudest vabastamise ja maksukõrgenduste esineb Määruses veel teatavat liiki tasude (ühikordsete väljamaksete) kindla maksunääruga maksustamine, mis vastavalt maksustatavale summale esineb kord maksukõrgendusena ja kord - soodustusena.

---

82 - Ringkiri nr.1 § 9.

Seega võib maksuolmastikus esinevaid erandeid liigitada järgmiselt :

1. Maksusoodustused,
2. Maksukõrgendused,
3. Kindla maksumääraga maksustatavad tasud.

Nii maksusoodustusi kui ka -kõrgendusi võib omakorda jaotada:

1. Maksusoodustused ja -kõrgendused vastavalt palgatulude liigile või summale.
2. Maksusoodustused ja -kõrgendused personaalsetel tingimustel.

Soodustavate tingimustena esinevad: lapsed, tasu suurus ja liik ning otstarve.

Maksu kõrgendavateks tingimusteks on: lastetus, abielunaise kaasteenistus ja kahel kohal teenimine.

Tingituna palgatulude liigist või summast esinevad Palgatulude maksu määruses ainult maksust vabastamised või tasusumma maksustamine kindla maksumääraga, kuna maksukõrgendusi sel põhjusel ei toimu.

Personaalsetel tingimustel esinevad nii maksusoodustused kui ka -kõrgendused, kuid mitte maksustamine kindla maksumääraga.

Maksu-soodustused seisnevad maksust vabastamises, või tulusumma vähendamises. Maksu-kõrgenduste puhul kõrgendatakse maksusummat.

§ 37. M a k s u s o o d u s t u s e d.

A. Vastavalt palgatulude liigile või summale.

Vastavalt palgatulude liigile tehtavate maksusoodustuste vaatlusel Palgatulude maksu määruse piirides tuleb silmas pidada asjaolu, et nim. määrus korraldab ainult palgatulude maksustamist, mistõttu teatava tulu mittemaksustamine palgatulude maksuga ei tähenda igakord veel sellest tuluallikast saadud tulu vabastamist üldisest tulumaksust.

Eeltoodu kohaselt peab iga palgatulude maksuga mittemaksustatava tuluallika juures kindlaks tegema, kas on tegemist tõelise maksusoodustusega (palgatulude maksust kui ka üldisest tulumaksust vabastamisega) või tulu nittepalgatuluks lugemisega teenistusvahekorra (Palgatulude maksu määruse eeskirjade mõttes) puudumise tõttu.

Nimetatud küsimuse lahendamisel tuleb igal üksikjuhul selgitada, kas saadava tasu iseloom vastab palgatulu mõistele (teenistusvahekorra olemasolu). Juhul, kui on tegemist palgatuluga, tuleb maksust vabastamist lugeda soodustavaks erandiks, mistõttu see tulu ei kuulu

maksustamisele ka tulumaksuga, kui mittepalgatuludelt võetava maksuga. Kui aga teatavast tuluallikast saadavat tulu ei loeta palgatuluks, jääb võimalus selle maksustamiseks üldise tulumaksuga. Kuna palgatulude maksustamisel on maksumäärad üldiselt madalamad kui muude tulude juures, on sel juhul sisuliselt tegemist maksukõrgendusega.

Järgnevalt vaatleme lähemalt palgatulusid, mis oma erilise laadi või otstarbe tõttu on maksust vabastatud:

1. Põllutöölistele makstavad tasud (Määruse § 3).

Teostamise määruse § 3 põhjal loetakse põllutöölisteks töövõtjad maal, kes tegutsevad põllu- ja metsamajanduses lihtsatel töödel. Maksude Valitsuse seletusel loetakse maksustamisel põllutöölistega võrdseks aianduses ja muudes põllumajanduse kõrvalharudes töötavad töölised maal. Seejuures ei loeta põllutöölisteks põllu- ja metsamajanduses töötavad palgalised juhatajad ja ametnikud.<sup>83</sup> Samuti kuuluvad maksustamisele metsatööstuste töölised, seega ka metsaraietöölised,<sup>84</sup> kui nende tööd ei loeta teenistusvahekorda mitteteketavaks lühiajaliseks teenuseks.

---

83 - Ringkiri nr.1 § 3

84 - M.V. ringk. 14.II 42 nr.4/759

Maksuasutiste praktikas on esinenud juhte, kus esitatakse põllu- või metsamajanduses esinevate üksikute tööalade nimestik ning palutakse kindlaks määrata missugust tööd sooritajad isikud lugeda maksuvabadeks ja keda maksustada.<sup>85</sup> Määruse mõtte kohaselt ei saa läbi viia sellist jaotust üksikute tööalade järele, vaid tuleb igal üksikjuhul selgitada, kas teatav isik sooritab omal tööalal lihttöid või tegutseb juhtiva jõuna.

## 2. Päeva-, sõidu- ning esindusrahad.

Päevarahad, samuti sõidu- ja esindusrahad makstakse tööandja poolt töövõtjale erakorraliste kulude katteks.

Määruse § 2 p.3 alusel kuuluvad need summad maksustamisele ainult tegelikke väljaminekuid ületavas osas. Seega on nim. tasud tegelikke väljaminekute piirides maksuvabad. Kuna tegelike kulude igakordne kindlakstege mine on tülikas, loetakse Teostamise määruse § 5 alusel avaliku teenistuse huvides sooritatud reiside eest avalikkudest kassadest makstavad reisikulud (päeva- ja sõidurahad) maksuvabadeks, kuna need on vastavate seadustega normeeritud.<sup>86</sup>

Eraettevõtete ja -isikute poolt makstavad reisi kulud loetakse tõendatuks, kui need ei ületa vastavate

85 - Riigimetsade Valitsuse kiri 10.VI 42 nr.700

86 - Eesti Omavalitsuse ots.13.I 42 nr.3,lit.A,punkt VIII.

avalikus teenistuses seisvate teenistujate reisikulude määruses ettenähtud määrasid, kuna vastavaid norme ületavas osas need tulevad tõendada. Kuigi lähemalt ei ole reguleeritud esindusrahade maksustamist, tuleb nende maksustamisel analoogia põhjal rakendada eeltoodud norme.

### 3. Toetused.

Palgatulude maksu määruses ei ole ette nähtud palgalistele makstavate toetuste maksust vabastamist; seevastu on maksustatavaks tasuks selgesõnaliselt loetud pension.

Määruse tõlgendamisel on praktilistel kaalutlustel toimunud Majandus- ja Rahandusdirektori eriootsustega rea toetuse iseloomuga tasude maksust vabastamine. Hiljem on osa neist soodustustest avaldatud ka Teostamise määruses.

Maksust on vabastatud järgmised toetused:

a) Haiguse-, töövõimetuse-, sünni- või surmajuhtumite puhkudel makstavad abirahad.

Teostamise määruse § 5 p.3 põhjal on maksust vabastatud kutsekogude või muude asutiste poolt haiguse, töövõimetuse, sünni- või surmajuhtumite puhkudel makstavad abirahad, kusjuures maksustamisele kuuluvad sünnijuhtumil makstavad abirahad, kui need ületavad 300 RM.

Tegelikult olid nim. toetused maksust vabastatud juba enne Teostamise määruse kehtestamist Majandus- ja Rahandusdirektori ots. 3.II 42.<sup>87</sup>

Need summad tasutakse erilisest sotsiaalkindlustusfondist, mistõttu töövõtjail puuduvad võimalused nende suvaliseks kasutamiseks enne vastavates seadustes ettenähtud tingimuste saabumist.

Ärajääva töötasu asemel või töölt lahkumise puhul makstavad toetused ja pensionid kuuluvad maksustamisele (M.§ 2).

b) Sõjainvaliididele ja langenute õigusjärglastele makstavad toetused.

Majandus- ja Rahandusdirektori otsusega 14.IV 42. on vabastatud palgatulude maksust praeguses sõjas langenud isikute õigusjärglastele ja sõjas töövõime kaotanud isikutele Kindralkomissari korralduse 5.III 42. nr.110/42 - Scho/21 alusel ja Sotsiaaldirektooriumi juhiste 23.III 42. nr.451 põhjal Eesti Kindralkomissariaadi piirkonnas makstavad toetused või pensioni-avansid kui ka võimalikud toetusrahad ERÜ summadest.<sup>88</sup>

87-MV. Juhataja ettekanne Majandus- ja Rahandusdirektorile 29. I 42 ja Ringkiri nr.1 § 2.

88 - M.V. ringkiri 18.IV 42 nr. 4/1655.

Vabastamine on toimunud Saksa maksuseaduste eeskujul.<sup>89</sup>

c) Tasuta antavate einete väärtus.

Natuuras makstavad tasud kuuluvad üldreeglina maksumisele määruse § 9 põhjal. Erandina on Majandus- ja Rahandusdirektori otsusega 16.IV 42. vabastatud palgatulude maksust tasuta einete väärtus, mis antakse asutiste ja ettevõtete teenistujaile ja töölistele. Vabastamine on toimunud motiividel, et vastavad kulud on tehtud rohkem teenistuse ning töö kui töövõtjate huvides, kuna sel teel on võimalik otstarbekohasem aja jaotus ja töö ratsionaliseerimine.<sup>90</sup>

Maksust vabastamine tulu vähesuse tõttu.

Määruse § 3 p.2 põhjal on maksuvabad töövõtjad, kelle tasu on alla 50 RM kuus. Tasu all tuleb siin mõista palgatulu üldse. Tasu suurusena arvestatakse pärast laste arvel tehtavate soodustuste mahaarvutamist järelejääv summa, kusjuures Teostamise määruse § 10 põhjal ei liideta mitmest töökohast saadavaid tasusid. Seega võib juhul, kui mitmel töökohal töötamise korral kusagil kuu-

---

89 - M.V. Juhataja ettekanne Majandus- ja Rahandusdir.  
14.IV 42 nr.4/1501.

90 - M.V. ringkiri 18.IV 42 nr.4/1655.

tasu ei ulatu 50 RM-ni, maksuvabaks jääda ka üle 50 RM ulatuv kogutulu.

Mitmeist töökohast saadavate tulude maksustamisel on Teostamise määrusega muudetud Seletuskirjas (§ 4) avaldatud esialgne seisukoht, mille järele üksikutest töökohtadest saadavad tasud tulid maksustamisel liita. Nimetatud kitsenduse äralangemisest tingitud soodustust kompenseerib osaliselt teiselt teenistuskohalt saadava tasu kahekordse maksumääraga maksustamine, kuid maksumäärangenduse ei pääse mõjule kui üksikutelt teenistuskohalt saadavad tasud on kõik alla 50 RM kuus.

#### B. Personaalsetel tingimustel.

Personaalsetel tingimustel tehtavate maksusoodustuste juures kuulub palgatulu üldreeglina küll maksustamisele, kuid sellest arvatakse maha teatav summa eriliste kulude katteks.

Palgatulude maksu määruse § 6 p.1 alusel alandatakse lastega maksukohuslastele maksustatavat kuutasusummat 24 RM võrra igalt lapselt. Kui maksualune summa pärast maksuvaba lastesoodustuse mahaarvamist on alla 50 RM, siis maksu ei võeta.

Seletuskirja § 7 põhjal loetakse lasteks töövõtja ja tema abikaasa abielust kui ka väljaspool abielu sündinud

lihased lapsed, seadustatud ja lapsendatud lapsed, samuti kasulapsed, kes on maksukohuslase täielikul ülalpidamisel ja kuuluvad tema majapidamisse.

Maksusoodustus on maksev kuni laste 16 aastaseks saamiseni (M.§ 7). Erandina pikendatakse soodustuse saamise aega kuni 19 aastani laste kohta, kes peamiselt vanemate kulul kutseharidust saavad.

Oluliste tingimustena esinevad seega soodustuse saamisel lastelt:

a) Laste vanus.

Esmakordne maksu vähendamine teostatakse kuul, mil tööandjale tõestatakse lapse olemasolu. Tõenduseks võib olla väljavõte passist või vastava ametiasutise tõend (T.m.§ 11). Maksusoodustus lastelt lõpeb selle tasumaksamisaja-vahemiku möödumisega, mille kestel laps saab 16 või vastavalt 19 aastaseks.

b) Ülalpeetavus.

Lihaste ja adopteeritud laste suhtes eeldatakse nende ülalpeetavust vanemate poolt, kuna Teostamise määruse § 11 järele nõutakse nende suhtes ainult olemasolu tõendamist. Kasulaste suhtes tuleb aga tõendada, et need kuuluvad soodustuse taotleja majapidamisse ja on tema täielikul ülalpidamisel. Määruse mõtte kohaselt ei saa

siiski soodustust teha lihastelt ja adopteeritud lastelt, kes on võõraste ülalpidamisel. Vastasel korral võib uhelt lapselt saada soodustusi 2 isikut - üks vanemaist ja lapse tõeline ülalpidaja. Kuna see põhimõtte ei ole sõnaselgelt fikseeritud, võib seetõttu praktikas esineda arusaamatusi. Kasulapse-vahekorra olemasoluks nõutakse kasulapse ja vanema vahelise pikaajalise perekondliku sideme olemasolu, kusjuures rahalist toetust ei loeta selleks küllaldataks, samuti tasu eest kostile võtmist või ajutist hoole alla võtmist. Vastavad faktilised eeldused tulevad täendada (T.m.§ 12 p.3 ja 4).

Alla 16 aastastelt lastelt lubatakse soodustust ka juhul kui need omavad iseseisvat tulu, kusjuures ei ole piiratud sissetuleku suurust (T.m.§ 12 p.1). See soodustus on seletatav sellega, et alla 16 aastased lapsed ei oma tavaliselt kuigi suurt palgatulu. Muud tulud kuuluvad aga koos vanemate tuludega maksustamisele üldise tulumaksuga.

c) Kutsehariduse taotlemine.

Määruse § 7 põhjal lubatakse maksusoodustust kuni 19 aastastelt lastelt, kes peamiselt vanemate kulul kutseharidust saavad. Tekib küsimus: kas üldhariduslikes koolides õppimine annab õiguse soodustuse saamiseks ja mida

lugeda peamiselt vanemate kulul kutsehariduse saamiseks?

Teostamise määruse § 12 kohaselt loetakse peamiselt vanemate kulul kutseharidust saavateks lasteks õpipoisid, alg- ja keskkoolide ning teiste tunnustatud koolide õpilased, kui nende iseseisvad sissetulekud ei ületa kuus 24 RM (võrdne maksustatava kuutasu vähendamisega igalt lapselt). Tunnustatud koolide õpilasteks tuleb lugeda ka üliõpilasi.

Mõlema abielupoole teenistuses olemise korral tehakse maksusoodustus lastelt Määruse § 6 p.2 kohaselt ainult mehele, kuid sellest üldreeglist on Teostamise määruse kehtestamisega tehtud mõned erandid.

Kestvalt lahus elavate, kuid seaduslikult lahutamata abikaasade suhtes on õigus lastesoodustusele ainult sellel vanemal, kelle majapidamisse lapsed kuuluvad. Kui sel juhul lapsed peamiselt teise vanema kulul ülal peetakse ning kasvatatakse (alimendid), siis on ka sellel õigus lastesoodustusele. Seega võivad ühelt lapselt sellisel juhul saada soodustust mõlemad lahuselavad vanemad. Alimentide tasumise arvel võib teha lastesoodustust ainult sel juhul kui tööandjale esitatakse sellekohane tõend vastavalt maksuametilt (T.m. § 11 p.3).

Kestvaks lahuselamiseks tulevad lugeda juhud, mil

kodune ühiselu on lõpetatud üle ühe aasta tagasi. Maksusoodustus kandub mehelt naisele üle seega alles 1 aastase ajavahemiku järele pärast faktilise olukorra algust (T.m. § 9 p.3).

Lahutatute maksustamisel kohaldatakse mõlema poole teenistuses olemise korral samu põhimõtteid (T.m. § 11 p.3) alates abielulahutuse päevast.

Praktikas on esinenud juhte, kus mehe sissetulekud töötasust on sedavõrd väikesed, et lastesoodustus tema juures ei avalda täiel määral maksustuslikku mõju. Seevastu naise töötasu maksustamisel oleks soodustuse efekt täielik. Teostamise määruse § 11 p.4 põhjal võib nimetatud juhtudel vastav maksuamet abielumehe palvel lubada lastesoodustust mehe asemel ta kaasteenijale naisele, kui palujal ei ole peale palgatulude muid sissetulekuid.

Vallaslastelt antakse maksusoodustus üldreeglina emale. Kui aga laps elab isa majapidamises ja üksnes tema poolt ülalpeetakse ning kasvatatakse, kandub soodustuse saamise õigus üle isale peale eelnimetatud faktiliste eelduste tõestamist (T.m. § 11 p.5).

### § 38. M a k s u k ö r g e n d u s e d.

Maksukõrgendused toimuvad Palgatulude maksu määruse põhjal ainult teatavate personaalsete tingimuste

esinemisel ja seisnevad maksusumma kõrgendamises erinevalt maksustatava tulu vähendamisest maksusoodustuste tegemisel.

Maksu kõrgendavate personaalsete tingimustena esinevad: lastetus, abielunaise kaasteenistus ja teenimine mitmel teenistuskohal.

### 1. Lastetus.

Vallalistele, lasteta lahutatuile mõlemast soost ja lasteta leskedele ja lesknaistele kõrgendatakse maksu 50% võrra (M.§ 5 p.1). Tsiteeritud paragrahvi kohaselt tuleks maksu kõrgendada ka lastega vallalistele, kuid sama paragrahvi saksakeelse teksti (Für ledige, geschiedene Personen beiderlei Geschlechts, die kinderlos sind, und kinderlose Witwer und Witwen erhöht sich die Steuer um 50 v. Hundert) järele, mis lahkuminekute puhul mõõduandev,<sup>91</sup> kuulub maks kõrgendamisele ainult lasteta vallalistel (T.m.§ 8 p.1).

Laste arvesse võtmist maksu kõrgendamise küsimuse otsustamisel tuleb teravalt eritleda nende arvestamisest maksusoodustuste tegemisel.

Erinevalt laste mõistest soodustuste andmisel võetakse maksu kõrgendamisel arvesse ka mitteülalpeetavad lihased ja vanuse piiri ületanud, samuti surnud lapsed

---

91 - Vt. märkus "Amtsblatt'i" esiküljel.

(S-k § 5). Maksukõrgendusest vabanemiseks on vaja ainult tõestada lihase lapse sünni. Teiselt poolt ei võeta mak-su kõrgendamisel arvesse võõraste (ka adopteeritud) laste ülalpidamist.

Seetõttu võivad maksusoodustused ja maksukõrgendused lastelt esineda paralleelselt.

Näiteks lasteta lese, kelle ülalpidada võõras laps, kuutasu vähendatakse 24 RM võrra, kuid juhul kui see pä-rast soodustuse mahaarvamist ületab 50 RM, tuleb tal mak-su tasuda 50%-lise kõrgendusega.

Maks kuulub kõrgendamisele ka alaealiste tasudelt, kuigi neil nooruse tõttu pole abiellumine lubatud.<sup>92</sup>

Maksukõrgendus langeb ära või jõustub selle tasu-maksmisajavahemiku algusega, mis järgneb vastavalt lapse sünnile või maksukõrgendust põhjustavale juriidilisele faktille, milleks loetakse abikaasa surm või abielulahu-tus (T.m.§ 8 p.1 ja 2).

## 2. Abielunaise kaasteenistus.

Määruse § 5 p.2 põhjal võetakse teenistuses oleva-telt abielunaistelt, kelle mehed samuti teenivad, maksu kahekordsel määral.

---

92 - M.V.kiri 28/II 42 nr.4/431.

Lähemalt vajab siin selgitamist mehe teenistuse mõiste. Määruse kohaselt võib selle all mõista igasugust tulu, milline tõlgendus oli ametlikult kehtiv<sup>93</sup> kuni Teostamise määruse avaldamiseni, mille § 9 p.1 kohaselt abielunaine loetakse kaasteenijaks ainult juhul, kui ta mehel on mõnesuguseid palgatulude maksu alla käivaid sissetulekuid. Tehtud muudatus on otstarbekohane seetõttu, et senise tõlgenduse juures maksustati kaudselt palgatulude maksuga mitte-palgatulusid, mis kuuluvad aga maksustamisele üldise tulumaksuga või mõne muu maksuga.

Analoogiliselt lastesoodustuste tegemisele mehest lahuselavaile abielunaistele jääb neil ka maks kõrgendamata, kui nad üle 1-he aasta on mehest lahus elanud (T.m. § 9 p.3).

Kui kaasteenija abielunaise mehe kogutulu (tulu töötasust ja muudest allikatest) on niivõrd väike, et maksu kõrgendus oleks naise suhtes ebaõiglane karmus, võib vastav maksuamet tema palvel lubada kaasteenija abielunaise palgatulu liita mehe üldtuluga ja maksustada kogusummat naise töökohas hariliku (ühikordse) maksu-määraga. Tulude liitmine on lubatud ainult juhul, kui kaasteenija abielunaine osutub selle tagajärjel maksus-

tamise suhtes soodsamas olukorras olevaks. Vastasel korral võiks naise palgatulude vähesuse korral osutada ühekordne maks suuremaks kui esialgne kahekordne määr.

Abielumehe tulu loetakse väikeseks kui see kõikidest allikatest kokku ei ületa 30 RM kuus (T.m.§ 9 p.4).

Ka siin on sisuliselt tegemist mittepalgatulude maksustamisega palgatulude maksuga, kuigi vähesel määral

### 3. Teenimine mitmel teenistuskohal.

Palgatulude maksu määruses ei ole lähemalt puudutatud mitmest töökohast saadavate tasude maksustamist, mistõttu esialgse tõlgenduse kohaselt maksustati neid liidetuna harilikul määral (S-k.§ 4).

Teostamise määrusega (§ 10 p.1) on kõrgendatud teisest ja igast järgnevast teenistusvahekorraast saadavate tasude maksumäär kahekordseks, kusjuures maksustamine toimub eraldi iga töökoha järele.

Esimeseks teenistusvahekorraks loetakse seejuures see, mis töövõtja tööjõudu peasjalikult või ülekaalukalt kasutab ja mille kõrval iga teine teenistusvahekord oma iseloomu järgi osutub kõrvaltegevuseks (T.m. § 10 p.2). Seega ei oma suurimat tähtsust saadava tasu suurus kuna see ajutiselt võib osutada suurimaks ka mõnelt kõrvalteenistuskohalt.

Maksu kahekordse kinnipidamise kohta kõrvalteenistuskohal tuleb peatöökohale esitada vastav tõend, kuna vastasel korral võidakse ka seal maksu kõrgendada (T.m. § 10 p.3).

§ 39. Kindla maksumääraga maksustatavad tasud.

Määruse § 4 põhjal maksustatakse 20%-lise maksumääraga ühekordsed väljamaksed (tantjeemid, gratifikatsioonid jne.) Maksumäär on siin vaatamata väljamakstava summa suurusle ühtlane, vastupidiselt muude tasude maksustamisega, kus maksumäär tõuseb progressiivselt tasusumma suurusega. Seetõttu ei saa ka nim. tasude maksustamisel tehtud erandit liigitada maksusoodustuseks või kõrgenduseks, kuna vastavalt maksustatava väljamaksu suurusle esineb võrrelduna samasummaliste muude tasude maksustamisega kord maksukõrgendus, kord m.-soodustus.

Maksukõrgendusega on tegemist kuni 650 RM ulatuvate maksete korral, kuna üle 650 RM ulatuvad summad on soodustatud, kusjuures 650 RM suuruse väljamakse korral on maksusumma (20% tasusummast) võrdne samasummaliselt harilikult töötasult võetava maksuga.

Praktiliselt on enamikel juhtumel tegemist maksukõrgendusega, kuna üle 650 RM ulatuvaid väljamakseid

esineb harva.

Lähemat selgitamist vajab ka ühekordse väljamakse mõiste, kuna see määruses ei ole väljendatud küllaldase selgusega.

Määruse § 2-s toodud palgatulude loetelus esinevad ühekordsed väljamaksed töövõtjaile või tema perekonnaliikmeile p.2-he all koos pensionidega, kuna § 4-das on loetletud nendena näitlikult tantjeemid ja gratifikatsioonid. Ühekordseks väljamakseks võiks sõnasõnalt tõlgendada lugeta ka näit. tasu ületunnitööde eest või muid mittekindlatel tähtpäevadel makstavaid tasusid.

Mööduandvaks tuleb ühekordse väljamakse mõiste määritlemisel lugeda § 4-das toodud näitliku loetelu (tantjeemid ja gratifikatsioonid), kuna § 2 p.2-s loetletud ühekordsete väljamaksete all tuleb mõista ka puht toetusliku iseloomuga tasusid (näit. surma ja haiguse abirahad), mis osalt maksust vabastatud, mistõttu ühekordse väljamakse mõiste sel juhul kujuneks liiga laialdaseks.

Maksude Valitsuse seletusel loetakse ühekordseteks väljamakseteks kingitusliku iseloomuga tasud, mille väljamaksmise aeg harilikult ei ühtu korraliste tasude maksmise ajaga. Peale tantjeemide ja gratifikatsioonide kuuluvad siia veel kingitused pühadeks, juubelite puhul, 13-nda kuu

palk ja muud seda laadi tasud.<sup>94</sup> Sotsiaalkindlustuslikud toetused (abirahad) kuuluvad maksustamisele ühekordsete väljamaksetena, kui need makstakse ebaseaduslikult või vastavatest normidest kõrgemal määral, neid ületavas osas. Ühekordseks ei loeta tasu, mis esineb palga tõstmisest või kindlaksmääramisest tingitud järelmaksudena (S-k. § 4).

Kui ühekordse väljamaksena mõeldud summa makstakse välja mitmes osas, tuleb iga üksik osa liita vastavatel ajavahemikkudel makstavate korraliste tasudega, arvutades maksu harilikult määral kogusummalt (T.m. § 6 p.7).

#### 4. lõige. MAKSUSUMMA ARVUTAMINE.

##### § 40. M a k s u s t a m i s a l u s .

Määruse § 4 kohaselt võetakse palgatulude maksu kuuviisi jooksva kuu tasult. Üldisest töötasust tuleb enne maksusumma arvutamist maha arvata maksuvabad tasud. Igakord ei ole makstav töötasu arvutatud terve kuu eest, vaid tasu arvutamise aluseks on lühem ajavahemik.

Seega lähtub maksusumma arvutamine teatava ajavahe-  
niku (harilikult 1 kuu või lühem tähtaeg) eest makstavast  
maksustatavast töötasust, mida nimetame maksustamise eel-  
aluseks.

Järgnevalt tuleb maksustamisel arvesse võtta soodustused lastelt, mis toimub tulusumma vähendamisega 24 RM võrra igalt lapselt (M.§ 6 p.1). Alla uhe kuulise ajavahemiku eest makstav töötasu tuleb Määruse § 8 p.2 põhjal ümber arvutada oletatavaks kuutasuks, millelt maha arvutatakse soodustused. Järgilt arvutatakse maksusumma vastavalt ajavahemikule, mille eest tasu makstud, aluseks võttes oletatavale kuutasule langevat maksusummat.

Maksustamisel aluseks, millelt toimub maksusumma arvutamine, on seega tõeline või oletatav maksustatav kuutasu, millelt teostatud mahaarvamised laste arvel.

Maksustamisel aluse, eriti oletatava, arvutamisel omab suure tähtsuse tasumaksmisajavahemik. Teostamise määruse § 7 p.1 kohaselt tuleb sellena mõista ajavahemikku, mille eest töötasu makstakse (ka tükitöö korral), kusjuures ei ole nõutav, et see oleks alati ühepikkune. Kui ajavahemikku, mille eest on tasu makstud, pole võimalik kindlaks teha, loetakse selleks vähemalt tööks tegelikult kulutatud aeg.

Kahtluse korral, kas oletatava kuutasu arvutamise aluseks võtta nädala, päeva või tunnitasu, tuleb eelistada pikemat ajavahemikku. Eriti tähtis on selle nõude

täitmine maksu arvutamisel tööpäevade või -tundide alusel, kuna nende arv kuus võib ulatuda vastavalt üle 25-e või 200-ja, mistõttu oletatav kuutasu võib ületada tegeliku tasu.

Praktikas esineb juhte, mil töövõtja ei tööta kõikidel tasumaksimisajavahemikku langevatel tööpäevadel, vaid puudub mõnel päeval töölt. Põhjused selleks võivad olla nii töövõtja kui ka tööandja poolel.

Maksustamisel on asutud seisukohale, et päevad mil töövõtja puudus töölt tööandjast olenevaid põhjusil (tööaeg produktsiooni vähenemisest tingituna alla 6 päeva nädalas) või mõne muu mõjuva takistuse tõttu (haigus), tuleb lugeda tööajaks, kuna puudumine töölt omal tahtel (eriti kui vahepeal on ajutisi teenimisvõimalusi mujal) põhjustab maksusumma arvutamist tegelikult tööl olnud päevade alusel (T.m.§ 7 p.2).

Töötasu ümberarvutamine kuutasuks toimub põhjusel, et töövõtja võib maksust kõrvale hoidumiseks (eriti seetõttu, et maks arvestatakse eraldi iga töökoha järele) töötada igal töökohal ainult nii kaua, et tema sealne töötasu ei ulatu üle maksuvaba ülemäära (49 RM). Samal põhjusel arvutatakse ka maksusoodustused lastelt kuu tasult.

Oletatava kuutasu arvutamisel loetakse üheks kuuks 4 töönädalat, 25 tööpäeva või 200 töötundi (M. § 8 p.2).

Arvutamine toimub Seletuskirja § 8-s ja Teostamise määruse § 6-s toodud näidete kohaselt järgmiste valemite alusel:

A - nädalate, päevade või tundide arv

T - tegelik töötasu

K - oletatav kuutasu

KM - maks oletatavalt kuutasult peale lastesoodustuse mahaarvamist

TM - maks tegelikult töötasult

a) Nädala töötasu põhjal:

$$K = \frac{T \times 4}{A} \quad TM = \frac{KM \times A}{4}$$

b) Päeva töötasu põhjal:

$$K = \frac{T \times 25}{A} \quad TM = \frac{KM \times A}{25}$$

c) Tunni töötasu põhjal:

$$K = \frac{T \times 200}{A} \quad TM = \frac{KM \times A}{200}$$

Nädala, päeva või tunni töötasustlähitudes arvutatakse tegeliku töötasu (T) alusel oletatav kuutasu (K), millele vastav maksusumma (KM) vähendatakse vastavalt

töönädalate, -päevade või -tundide arvule (A). Tulemus (TM) on maks tegelikult töötasult.

Teostamise määruse lisadena avaldati maksutabelid, mis tunduvalt kergendavad maksusumma arvutamist. Seega enamikel juhtudel langeb ära tarvidus maksusummade arvutamiseks eeltoodud valemite põhjal, kuna tabelites on maksusummad toodud ka arvutatult nädala; päeva; ja tunnitasu alusel ühes maksusoodustuste arvestamisega kuni 6-lt lapselt.

Maksu arvutamisel tuleb töötasu ümmardada allapoole tabelis antud tasumääradeni, mis kuuviisi maksimisel on väljendatud tervetes riigimarkades, nädala viisi pooltes riigimarkades, päeva viisi kümnetes pennides ja tunniviisi maksimisel väiksemate tasude korral (25-55 pennini) penni murdosades ja suuremate tasude (55-100 pennini) juures pennides ning 5-tes pennides.

#### § 41. M a k s u m ä ä r j a - s u m m a.

Maksumäärad on toodud määruse § 4-das ning esinevad kindlate maksusummadena ja protsentarvudena, suurenedes progressiivselt maksustatava kuutasuga.

Maksustatavad summad on jaotatud vastavalt kuutasu suurusele alates 50 RM kuni 1000 RM iga 50 RM järelle 19-nesse järku. Summad üle 1000 RM moodustavad

20-da järgu.

Maksu arvutamisel tuleb aluseks võtta kuutasu suurusele vastava järgu alammäärale vastav kindel maksusumma, mis väljendatud riigimarkades 5 pennilise täpsusega. Kuutasu ja selle suurusele vastava järgu alammäära vahelt tuleb arvutada maks sellele järgule vastava protsendilise maksumäära alusel. Saadud maksusumma liitmisel järgule vastava kindla maksusummaga saadakse lõplik maksusumma, mille põhjal arvutatakse ka maksu-kõrgendused.

Seega jaguneb maksustamisalus, kui ta ei ühtu summaliselt vastava järgu alammääraga, maksu arvutamisel kaheks maksuühikuks, millest esimesele vastab kindel maksusumma, kuna teine tuleb maksusumma leidmiseks korrutada järgule vastava protsendilise maksumääraga.

Praktikas toimub maksusumma arvutamine harilikult vastavate maksutabelite abil, kus leidub igale tasusummale vastav maksumäär, ilma et oleks tarvis läbi viia maksu arvutamist eeltoodud viisil.

Kindlad maksumäärad ulatuvad 1,45 riigimargalt 50 riigimargase kuutasu juures progressiivselt suurenedes kuni 244,95 riigimargani 1000 riigimarga juures.

Protsendilised maksumäärad on vastavalt 8 kuni 35%.

Maksusumma moodustab maksustamisalusest 50 riigimargase tasu korral 2,9% tõustes tasusumma kasvamisel progressiivselt 24,5 %-ni 1000 riigimargase tasu juures, lähenedes maksustatava tulu edaspidisel suurenemisel 35%-le.

#### 5. lõige. MAKSUSTAMIS-MENETLUS.

§ 42. M a k s u m ä ä r a m i n e j a t a s u m i n e.

Määruse § 8 järele arvutatakse palgatulude maks tööandja poolt iga töövõtja kohta eraldi ja peetakse kinni kuude viisi teenistustasult.

Maksu kuude viisi kinnipidamise all mõeldakse siin mitte igakordset maksu kinnipidamist ühe kuulise ajavahemiku järele, vaid asjaolu, et maks arvutatakse kuutasu alusel, olgu see siis tõeline või oletatav. Kinnipidamine toimub Teostamise määruse § 13 p.1 kohaselt igal palgamaksmisel (palgapäeval) töövõtja arvel (tena teenistustasust), kusjuures selleks loetakse ka ette- ja arvelemaksed hiljem väljamakstava töötasu arvel.

Mitmekordsest maksu arvutamisest hoidumiseks lubatakse maksu kinni pidanata maksta avansse juhtudel, mil tööoludest tingituna täpse töötasu arvutamine toimub

pikemate perioodide järele kui esialgsed väljamaksed. Ühtlasi võetakse siin maksusumma arvutamisel aluseks mitte tasumaksmis-ajavahemik vaid palga-arvutamisaajavahemik (T.m.§ 13 p.2).

Tööandja on kohustatud kinnipeetud maksusummad edasi andma (Eesti Panka sissemaksma nimetuse all "Palgatulude maks.....kuni.....") iga kuu 5. ja 20. päeval (M.§ 10, T.m.§ 15). Seda nõuet täpsustab Seletuskirja § 10 ja Teostamise määruse § 15 p.1, mille kohaselt hiljemalt 5.kuupäeval tulevad sisse maksta eelmise kuu teisel poolel (alates 16.kuup.) ja 20.kuupäeval sama kuu esimesel poolel (1.-15.kuup.) kinnipeetud maksusummad. Raha posti teel saatmisel loetakse maksu tasumise ajaks selle postile andmise päev (S-k. § 10).

Õige ja täieliku maksu kinnipidamise ja sissemaksmise eest vastutavad nii tööandjad kui ka maksu arvutamise ja sissemaksmise eest vastutavad isikud kui oma maksuvõla eest (M.§ 12). Vastutus isikliku maksuvõlana annab võimaluse kinnipidamata või sissemaksmata maksu sissenõudmiseks vastutaja töötasust või varandusest.

Töövõtja vastutus piirdub täiendava maksukohustusega kinnipidamata jäänud maksusumma ulatuses, juhtudel kui ta ise on soodustanud maksu vähendamist (T.m.§ 16 p.6).

Kuigi maksustamine toimub eraldi iga töökoha järele, tuleb siiski kindlaks teha, kas töövõtja on teenistusvahekorras veel mõne teise tööandjaga, kuna sel juhul kuuluvad kõrgendamisele kõrvaltöökohtadest saadavalt tasudelt määratavad maksud.

Tööandjal tuleb nõuda töövõtjalt seletus selle kohta kas töövõtjal on veel mõnda teist teenistusvahekorda. Juhul kui see on olemas, peab töövõtja esitama teise töövõtja tõendi selle kohta, kas viimane peab palgatulude maksu kinni harilikul määral või kahekordses suuruses. Kui sellekohast tõendit ei esitata, eeldatakse, et teises töökohas peetakse maksu kinni ühekordses suuruses ja maks arvutatakse kahekordsel määral (T.m.§ 10 p.3). Samuti peab töövõtja tõendama kõikide soodustavate tingimuste olemasolu, esitades vastavad tõendid ja teatama õigeaegselt maksu kõrgendavate tingimuste esiletulekust ja soodustavate põhjuste äralanemisest (T.m.§ 8 p.5, § 11 p.6 ja § 12 p.4).

Tõendavateks dokumentideks loetakse vastava asutise tõend või väljavõte passist (laste arvesse võtmisel - T.m.§ 11 p.2 ja § 12 p.2), töövõtja kirjalik seletus (abielunaise kirjalik seletus mehe teenistuse kohta - T.m.§ 9 p.2) või tema elukoha maksuameti tõend

faktilise olukorra kohta (mehe tulude liitmine abielu-  
naise teenistustasuga, laste ülalpidamine lahutatute  
poolt, laste-soodustuse arvesse võtmine mehe asemel  
naise juures, vallaslapse ülalpidamine isa poolt, kasu-  
laste arvessevõtmine - T.m.§ 9 p.4 ja § 11 p. 3, 4. ning  
5).

Erikorras maksustatakse Eesti kodanikke, kes tee-  
nivad Saksa ameti- või sõjaväeasutistes endise Eesti  
Vabariigi piirides ja kellelt käesoleva määruse alusel  
maksu kinnipidamist ei teostata. Nad on kohustatud ise  
maksu arvutama ja tasuma 5 päeva jooksul pärast tasu  
saamist (M. ja S-k § 14).

Eeltoodud nõude täitmine võib praktikas tekitada  
raskusi, eriti juhtudel mil maksukohuslane peab maksu-  
summa arvutama oletatavast kuutasust lähtudes. Olukord  
on ses suhtes paranenud maksutabelite avaldamisega, mille  
järele maksu arvutamine on võrdlemisi lihtne.

Kuna nim. kodanikud peavad ise arvutama ka maksu-  
kõrgendused ja -soodustused, tekib küsimus: kellele  
peavad nad esitama soodustust tõendavad dokumendid ja  
teatama kõrgendavate tingimuste olemasolu või äralange-  
mist, nagu see kohustuseks tehtud teistele tasusaajatele?

Kaudselt sünnib see pangale esitatavast maksu sisse-

maksuavaldisest, millel tarvilikud andmed tähendatud, ärakirja saatmisega vastavale maksuametile (S-k. lisa nr.1 § 14 juurde).

Tööandja võib töövõtjale makstavalt tasult võetava maksu võtta ka enda kanda. Sel juhul liidetakse esialgse tasuga maksusumma ja arvutatakse maks kogusummalt, kuna sisuliselt on siin tegemist maksustatava töötasu kõrgendamise (T.m.§ 6 p.8).

#### § 43. K o n t r o l l i m i s m e n e t l u s.

Maksu kinnipidamise ja tasumise üle teostavad järelevalvet piirkonnakomissarid ning Majandus- ja Rahandusdirektoorium, kelle poolt volitatud isikud on õigustatud tööandja juures kontrollima arveraamatuid ja tõendavaid dokumente maksu arvutamise, kinnipidamise ja sissemaksmise kohta (M.§ 11).

Faktiliselt ei ole piirkonnakomissarid omi õigusi ses suhtes peaaegu üldse kasutanud. Majandus- ja Rahandusdirektoorium teostab kontrolli Maksude Valitsuse ja sellele alluvate maksuametite ametkonna kaudu.

Kontrolli teostamist võib jaotada üldiseks ja kohapealseks.

#### 1. Üldine kontroll.

Kõik tööandjad on kohustatud 2-he nädala jooksul

pärast käitise avamist, (arvates teenistusvahekorra tekki-  
misest töövõtjaga), esitama oma piirkonna maksuametile  
sellekohase teadaande, milles avaldatud käitise nimetus,  
asupaik, õigusvorm ja muud vajalikud andmed (T.m.§ 18 p.1).  
Tegevuse lõpetamisest tuleb teatada ühe nädala jooksul  
(T.m.§ 18 p.2).

Juhtudel, kui teadaannet ei esitata, võidakse sel-  
leks sundida MKS § 147 põhjal (T.m.§ 18 p.4).

Esitatud andmete põhjal koostatakse maksuametites  
tööandjate kohta vastav kartoteek, mis tunduvalt kergen-  
dab kohapealse kontrolli teostamist (T.m.§ 17 p.3).

Maksukohuslaste poolt arvutatavate maksusummade  
kontrollimine toimub pangale esitatava maksu sissemaksu-  
avaldise kaudu, millest üks eksemplar saadetakse vasta-  
vale maksuametile ja milles leiduvad maksukohustuse ula-  
tust määritlevad andmed. Sissemaksuavaldisega ei nõuta  
andmeid selle kohta, kas naisteenija mees teenib või  
mitte; samuti teise teenistuskoha suhtes. Kuna nim. asja-  
oludest oleneb maksusumma suurus, tuleb nende andmete  
puudumist lugeda kontrollimist raskendavaks teguriks  
(S-k. lisa nr.1 § 14 juurde).

## 2. Kohapealne kontroll.

Palgatulude maksu korrapärase kinnipidamise ja sissemaksmise üle teostavad maksuametid järelevalvet tööandjate kohapealse kontrollimisega (T.m.§ 17 p.1).

Selleks peavad viimased alal hoidma palgatulude maksu arvutamise, kinnipidamise ja sissemaksmise kohta käivaid raamatuid ja dokumente järgneva 3-da kalendri-aasta lõpuni, arvates viimaste maksustamisega seoses olevate toimingute teostamisest (T.m.§ 17 p.2).

Tööandjad on kohustatud töhusa kontrolli teostamise kergendamiseks pidama käitise asukohas palgaarvet, milles iga töövõtja kohta tuleb eraldi märkida tema isikusse ja perekonnaseisu puutuvad andmed, väljamakstud töötasud ja kinnipeetud maksusummad. Seejuures tuleb tähenada tasu maksmise aeg ja liik, vaatamata sellele kas see on maksuvaba või mitte (T.m.§ 14).

Kui maksuametnik teeb kindlaks, et maksu ei ole õigel määral kinni peetud, koostab ta tööandja, või maksu arvutamise ning sissemaksmise eest vastutava isiku kohta vastutusotsuse, milles märgitakse: täiendavalt nõutud maksu suurus, maksu kindlaksmääramise alused, juhised tasumise aja ning koha üle ja kaebekord (T.m.§ 16 p.1, 2 ja 4).

Töövõtjat maksustatakse täiendavalt ainult siis, kui ta ise on vähemmaksustamist põhjustanud (T.m.§ 16 p.6).

Vastutusotsust ei tehta, kui maksuvõlgnik (isik kelle suu läbi toimus vähemmaksustamine) annab maksuametile kirjaliku kohustuse täiendava maksu tasumiseks.

Seoses täiendava maksustamisega tuleb märkida, et Palgatulude maksu määruses ega selle sisustusnormides ei leidu eeskirju selle kohta kui pika ajavahemiku järele võib veel teostada täiendavat maksustamist või maksta tagasi (maksustamisel arvesse võtta) ülemäära tasutud maksu. Kaudselt piirab nim. ajavahemikku maksustamisse puutuvate dokumentide alalhoidmise nõue, mis piirdub 3-4 aastaga, kuna nende hävinemise korral puudub objektiivne alus ümbermaksustamise teostamiseks.

Üldise maksuseadusena tuleks nimetatud juhtudel rakendamisele MKS, mille § 108 kohaselt on tagantjärele maksustamine võimalik 5 aasta jooksul. Ülemäära tasutud maksu võidakse tagasi maksta või üle kanda (arvesse võtta) ainult sel juhul, kui vastav palve on esitatud hiljemalt 3-me aasta kestusel, arvates summa tasumise päevast (MKS § 122<sup>1</sup>).

Isikute suhtes, kes end ise maksustavad, ei ole

kontrolli teostamist lähemalt reguleeritud. Tuleb arvata, et ka nende suhtes see on võimalik üldistel alustel. Kuigi neile ei ole kohuseks tehtud soodustavate tingimuste kohta dokumentide esitamine ja kõikide kõrgendavate põhjuste mitteolemasolu deklareerimine, peaks neid selleks kahtluse korral saama sundida, kuna vastasel korral oleks võimalik maksukohustusest möödahiilimine. Toetuda saaks seejuures Määruse § 16-le.

#### § 44. Kaebemenetlus.

Määruses ei ole ette nähtud kaebuste esitamise korda ebaõiglase maksustamise puhul.

Jääb üle võimalus korratustest teatada piirkonnamissaridele või Majandus- ja Rahandusdirektooriumile, kes on õigustatud revisjoniinstantsidena kontrollima maksustamismenetlust tööandja juures (M.§ 11). Lähemalt on kaebemenetlus määritletud Teostamise määruse § 16 alusel tehtavate vastutusotsuste suhtes, mille peale võib kahe nädala jooksul pärast otsuse kättesaamist esitada otsuse teinud maksuameti kaudu kaebuse Majandus- ja Rahandusdirektorile, kelle otsus on lõplik.

Maksude Valitsuse seletusel otsustab vaidlusküsimused maksu kinnipidamise asjus tööandja asukoha maksuameti juhataja, kusjuures viimase otsuste peale esitatavate

vaiete ja kaebuste kohta kohaldatakse MKS eeskirju.<sup>95</sup>

MKS rakendamisel praeguses olukorra tuleb Maksude Valitsuse seletusel lugeda Maksude Valitsuse direktori asemel - Maksude Valitsuse juhataja ning Majandusministri asemel - Majandus ja Rahandusdirektor.

Vastulaused otsustatakse maksuameti juhataja või tema volitusel abi või maksuinspektori poolt MKS § 72-76 ettenähtud tähtaegadel (2 nädala jooksul) ja korras.<sup>96</sup>

Kaebuste esitamise kohta puudub vastav üldnorm.

Analoogia põhjal tuleb siin kohaldada Tallinna Kindral-komissari määrusega ärimaksu kohta Ärimaksu seaduses (ENSV Teataja 1941, 55, 862) tehtud muudatusi (Amtsblatt 1942, 13), mille § 9 kohaselt maksuameti juhataja otsuse peale on lubatud edasi kaevata Majandus- ja Rahandusdirektooriumi Maksude Valitsusele 2 nädala jooksul, arvates maksuameti otsuse kättesaamisest.

Kaebuste läbivaatamine toimub Maksude Valitsuse Kaebuste osakonnas, kusjuures otsused tehakse Maksude Valitsuse juhataja nimel.

---

95 - Ringkiri nr.1 eelviimane lõige.

96 - M.V.ringkiri 31.X 41 nr.4/144-I.

Edasikaebamine on võimalik Administratiivmenetluse seaduse (RT 1936, 4, 25) alusel revisjonikorras Majandus- ja Rahandusdirektorile, kelle otsused on lõplikud.

Seni on palgatulude maksu alal esitatud kaebusi vähesel arvul, kusjuures ei ole puudutatud seaduse tõlgendamisel tekkida võivaid põhimõttelisi küsimusi, vaid enamikel juhtumel on tegemist olnud ebateadlikkusest tingitud arusaamatustega.

Maksustatava tasu kindlaksmääramine toimub harilikult küllalt objektiivselt. Rohkem vaidlusi võib tekkida maksusoodustuste ja -kõrgenduste arvutamisel.

## 6. lõige. TRAHVIMISMENETLUS.

### § 45. R a h a t r a h v i m ä ä r a m i s e a l u s e d.

Määruse § 15 alusel karistatakse tööandjat ja maksu arvutamise ning sissemaksimise eest vastutavaid isikuid kui ka Eesti kodanikke, kes on kohustatud ise oma palgatuludelt maksu arvutama, mitteõigusaegse või -täieliku sissemaksimise korral rahatrahviga kuni 100 RM, kui teiste eeskirjade järgi pole nõutav kõrgema karistuse määramine.

Selgusetuks jääb siin "teiste eeskirjade" mõiste, kuna seda küsimust ka hilisemate määrustega pole puudutatud, kuid arvatavasti on siin mõeldud kirminaalõiguslike karistuste rakendamist.<sup>97</sup>

Samal määral võidakse trahvida isikuid, kes selleks õigustatud asutise (piirkonnakomissar või maksuasutis) ettepanekul keeldub esitamast arveraamatuid ning töendavaid dokumente või teeb takistusi nende kontrollimiseks (M.§ 16).

Teostamise määruse § 18 p.4 järele võidakse tööandjat sundida sama paragrahvi p.1-ga nõutud teadaannet esitama MKS § 147 eeskirjade kohaselt, mis uldiselt on sarnased Palgatulude maksu määruse § 15 ja 16-ga, kuid sisaldavad peale selle karistusmäärasid isikuile, kes ei esita määratud tähtajaks maksustamise puutuvaid üldisi, nimelisi ning muid teateid või esitab neis ebaõigeid andmeid. Karistada võidakse rahatrahviga kuni 500 RM, korduvatel juhtudel kuni 1000 RM.

Määrus ei näe ette võimalust töövõtja trahvimiseks, kuigi kõrgendatud määral maksustamine põhjeneb mitmel

---

97 - Kriminaalkaristusi võib määrata Riigikomissari poolt 18.X 41 antud Ida maa-ala maksukorralduste määruse alusel ("Amtsblatt" nr.2, 1942).

juhul töövõtja poolt esitatavail raskeltkontrollitavail andmel (näiteks abielunaise kirjalik seletus mehe teenistuse kohta või seletus teise teenistusvahekorra olemasolu kohta).

MKS § 147 ei tule siin kohaldamisele, kuna Teostamise määruse § 18 p.4 viide piirdub selle rakendamisega teadaande nõutamisel töövõtjailt. Laiendavalt ei saa seda viidet tõlgendada, kuna siin MKS rakendamise ulatus on selgesõnaliselt piiratud. MKS üldise maksuseadusena ei tule kohaldamisele seetõttu, et rahatrahvi määramise alused on määritletud Palgatulude maksu määruses, mistõttu MKS rakendamine kannab erandlikku iseloomu.<sup>98</sup>

§ 46. R a h a t r a h v i m ä ä r a m i n e n i n g t a s u m i n e j a k a e b e k o r d.

Rahatrahvi määramise õigus kuulub maksuametite juhatajatele (M. § 17).

Trahvi tasumise tähtaega ei ole kindlaks määratud, mistõttu tuleb üldise maksuseadusena kohaldamisele MKS vastavad normid, mille § 141 põhjal tuleb selleks lugeda 2 nädalat pärast trahvikorraldise või vastulause kohta

---

98 - Töövõtja trahvimine on võimalik kriminaalkorras Ida maa-ala maksukorralduste määruse alusel (vt.märke 97).

tehtud otsuse kättesaamist.

Ka maksu tasumise korda ei ole määritletud, mistõttu tuleks kohaldada palgatulude maksu tasumist reguleerivaid norme.

Määratud trahvi vastu võib esineda kaebusega Majandus- ja Rahandusdirektooriumile. Kaebus tuleb esitada kahe nädala jooksul, arvates trahvikorraldise kättesaamise päevast, selle maksuameti juhataja kaudu, kes on trahvi määranud.

Majandus- ja Rahandusdirektooriumi otsused on lõplikud (M.§ 18).

V Ö R D L E V - K R I I T I L I N E K Ä S I T L U S .

§ 47. Õ i g u s a l l i k a d .

Eelmistes osades vaadeldud maksuseadustes<sup>99</sup> leidub nii materiaal- kui ka formaalõiguslikke norme.

Tulumaksu seaduses esinevatest formaalsetest normidest kaotasid suurem osa küll kehtivuse Maksustamiskorralduse seaduse kehtestamisega, kuid vähesel määral jäi neid ka püsima, kuigi § 49, 51 ja 59 normeeritud küsimusi võimaldavad otstarbekohasemalt lahendada MKS vastavad sätted.

Ka § 23-ga antud maksu vähendamise võimalus enne maksustamiskorraldise jõustumist peaks kuuluma MKS soodustussätete hulka.<sup>100</sup> Kuna aga MKS seda võimalust ette ei näe, on selle olemasolu TMS-s põhjendatav.

Üldiselt võib TMS-t lugeda peamiselt materjaalõiguslike norme sisaldavaks erimaksuseaduseks, kuna selle rakendamisel esilekerkivate formaalõiguslike

---

99 - Üldmõistena on siin ja edaspidi tarvitatud sõna "seadus" ka Palgatulude maksu määruse kohta, kuna see on materiaalses mõttes legislatiivakt (vt. Administratiivakti teooria lhk.62).

100- Põhiprobleeme, lhk.79.

küsimuste lahendamisel tuleb rakendada MKS kui üldise maksuseaduse vastavaid norme.<sup>101</sup>

NSVL Tulu- ning Elamukultuurmaksu seadustes tuleb võrdne tähtsus omistada materiaal- ja formaalõiguslikele normidele, kuna NSVL puudub üldine maksuseadus, kuigi eriseadused formaalõiguslikus osas on ühtlustatud. See- tõttu on ETMS ja EKMS formaalõiguslikud normid ainumää- ravad, kuigi need ei sisalda kõiki vajalikke sätteid (näit. pole regul. taanduskorda ja adm.-akti vorminõudeid).

Omapärase faktina võib märkida, et ETMS ja EKMS kehtisid Eestis ainukeste NSVL maksuseadustena,<sup>102</sup> kuna väljaspoole nim. seaduste kehteala jäänud tulude või varade maksustamine toimus ENSV maksuseaduste põhjal, milles teataval määral oli arvestatud siinseid olusid.

EKMS toetub täiel määral ETMS vastavatele osadele.

Ka Palgatulude maksu määrus sisaldab nii materiaal- kui ka formaalõiguslikke norme, kuid suurem tähtsus tuleb omistada nim. määruse materiaalõiguslikule osale, kuna formaalõiguslike küsimuste lahendamisel tulevad tühikute korral kohaldamisele MKS vastavad sätted.

---

101 - Põhiprobleeme, lhk. 73/74.

102 - NSVL vastava maksuseaduse alusel võeti veel ühtset riigilõivu kohtutes ja notariaatides.

Võrdlusena võib märkida, et Soome Tulu ja varandusmaksu seadus sisaldab peale muude formaalõiguslike sätete isegi maksuasutiste organisatsiooni puutuvaid norme.<sup>103</sup>

Järgnevalt vaatleme eelnimetatud maksuseaduste vastavust maksundusõiguse üldistele seadustehnilistele nõuetele, kuna sellest sõltub suurel määral maksuseaduste sisu selgus ja täpsus.<sup>104</sup>

Teoreetilistele nõuetele vastava sisekonstruktsiooni puhul tuleks käsitleda selgesti eristatult ja seejuures vajaliku täpsusega eri küsimuste komplekse nagu: maksuolmastik ja maksukohustuse tekkimise tingimused, maksukohuslane, vastutaja ja vastutuse tingimused, maksustamisalus, selle arvutus ja maksumäär, maksu tasumise kord ja tingimused ning lõpuks, kui seadus sisaldab ka formaalseid norme, kõik menetluskorrad.<sup>105</sup>

Neile nõuetele vastab kõige vähem TMS, mis selektav osalt selle seaduse algteksti vanusega (VSK V koitesse inkorporeeritud). Nim. seaduses on kõik eelmises lõikes loetletud normid segi paisatud, kusjuures puuduvad isegi põhilisema tähtsusega alajaotused peale para-

---

103 - Soome Tulu- ja varandusmaksu seaduse § 36 (M.V. leiduv eestikeksempl. - tõlkinud B.Tiit 1936).

104 - Põhiprobleeme, lhk. 66

105 - " " - lhk. 69

grahvide. Sageli on isegi üksikuid erimõisteid käsitlevad normid mahutatud samasse paragrahvi, mistõttu seaduse väljendused on ebaselged ja puudulikud, olles seejuures äärmiselt kasuistlikud. Ka hilisemad parandused ei ole neid puudusi kuigi suurel määral kõrvaldanud.<sup>106</sup>

Seaduses esinevate puuduste kõrvaldamiseks koostati 1940.a. Eesti Seaduste Kogusse kodifitseerimiseks uue Tulumaksu seaduse eelnõu,<sup>107</sup> mida ei jõutud aga kehtestada.

Nim. eelnõu jaguneb peatükkidesse järgnevalt:

1. Üldised eeskirjad
2. Maksukohuslased
3. Tuluallikad
4. Tulud üksikute tuluallikate järgi
5. Maksuvabad tulud
6. Kulud ja amortisatsioon
7. Juriidiliste isikute tulud
8. Üldised mahaarvutused
9. Elatise alammäärad ja soodustused perekonna-  
liikmete arvel
10. Maksumäärad ja maksusummade arvutamine

---

106 - Põhiprobleeme, lhk. 68

107 - Kasutatud M.V.leiduvat eksemplari.

11. Maksustamisotsused ja vastulaused.
12. Maksu tasumine ja laekunud summade jaotamine
13. Lõppeeskirjad.

Nagu nähtub eelnõu põhijaotustest, on selle koostamisel silmas peetud teoreetilisi nõudeid, kuigi sisuliselt toetub see peamiselt endisele TMS-le.

NSV Liidu Tulumaksu seaduses on segi paisatud materiaalsed ja formaalsed normid, kuna see on jaotatud osadesse üksikute tuluallikate maksustamise järgi. Üldise ilmega normid on seejuures eraldatud eriossa.

Tööliste ja teenijate töötasu maksustamise korda määritlevad normid on sisult küllalt selged, kuid ei moodusta iseseisvat tervikut, mistõttu mitmetele küsimustele tuleb lahendust otsida seaduse teistest osadest. Ka on need mõnes osas puudulikud ja Eesti oludele raskeltkohaldatavad.

Palgatulude maksu määrus juba oma lühiduse tõttu (19 paragrahvi) ei vasta kõigile nõudeile, mis nähtub ka sellest, et võrdlemisi lühikese ajaga on selle sisustamiseks antud rida põhimõttelisi küsimusi lahendavaid määrusi. Määrus jaguneb 19-nesse paragrahvi, kusjuures ei ole eraldatud eriosadesse materiaal- ja formaalõigus-

likke küsimusi käsitlevaid norme. Muud põhijaotised puuduvad.

Määruse rakendamisel tekkinud küsimused on enamikus lahendatud määrustega ja Maksude Valitsuse seletustega, kuid nende käsitlemine on tavalisele kodanikule raskendatud, kuna hilisemad määrused või seletused on osaliselt vastuolus endistega, neid aga selgesõnaliselt mitte ära muutes.

Seetõttu oleks otstarbekohane avaldada Kalgatulude maksu määrus uues redaktsioonis, millesse oleks koondatud kõikide hilisemate sisustusmääruste ja seletuste sisu, täiendatuna maksuasutiste praktikas üleskerkinud küsimusi lahendavate normidega.

Seadustehnilistele nõuetele vastavamana võib nimetada Soome Tulu- ja varandusmaksu seadust, mis osaliselt oli ka eeskujuks eelpool nimetatud Tulumaksu seaduse eelnõu koostamisel. Eeskujuliku tulumaksuseadusena võib mainida veel Inglise Tulumaksu seadust (Income Tax Act).<sup>108</sup>

---

108 - Põhiprobleeme, lhk. 70.

§ 48. M a k s u k o h u s l a s e d.

Käsitletud maksuseaduste kehtivuse ulatus on määritletud ruumiliselt ja isikuliselt.

TMS ja ETMS ning EKMS kehtealad on määritletud ainult ruumiliselt, mistõttu need on kehtivad kõikide nim. normide kehtepiirkonnas viibivate isikute suhtes, kes vastavad maksuolmastiku tingimusile. Nim. seadustes esinevad maksust vabastamised ei vähenda nende kehtivuse isikulist ulatust, vaid on soodustavad erandid, mistõttu ka seaduse tekst ei näe ette normi isikulise ulatuse piiramist, vaid teatavate isikute maksust vabastamist.

PMM kehtivuse ulatus on piiratud nii ruumiliselt kui ka isikuliselt, kusjuures personaalsete pidepunktidenä esinevad töövõtja kodakondsus ja tööandja (kassakust tasu välja makstakse). Seetõttu kannatab maksustamise ühtlus.<sup>109</sup>

Välismaalaste palgatulude maksustamine toimub TMS ja ETMS ning EKMS järele ühistel alustel omamaalastega kui tuluallikad asuvad nim. seaduste kehtepiirkonnas. PMM ei korralda lähemalt välismaalaste maksustamist,

Kuna Määrus on kehtiv ka välismaalaste kohta (peale mõne erandi riigisakslaste suhtes), toimub nende maksustamine sarnaselt omamaalastega.

Palgatulude mõiste on üldjoontes sarnane kõigis vaadeldud seadustes. Esineb vaid järgnevaid vähemaid erinevusi:

1. TMS järele omab teatava tulu palgatuluks lugemisel olulise tähtsuse teenistusvahekord (tasu isikliku töö ja teenistuse eest), kusjuures aga endise teenistuse alusel makstavad tasud ei loeta palgatuluks (näit. pension). Ka on oluline teenistusvahekorra kestvus, kuna ajutisi teenuseid ei loeta palgatuluks.
2. ETMS-s ja EKMS-s puudub üldine palgatulude definitsioon, vaid on piiratud üksikute tasuliikide loeteluga, milles ei ole omistatud olulist tähtsust teenistusvahekorra kestvusele. Üldiselt esineb teenistusvahekord palgatulu mõiste olulise elemendina, kuigi makstav tasu võib sellega olla seotud ka kaudselt, mistõttu palgatuluks loetakse ka pension, kuigi see on maksudest vabastatud.
3. Kõige laiemal ulatusel omab palgatulude mõiste PMM-s, mille järele töötasuks loetakse kõik tulud, mis töövõtja saab olemasoleva või endise teenistusvahekorra alusel. Siiski loetakse määruse kehtealast väljas-

poololevaiks ja seega mitte-palgatuludeks mõned lühiajalisele teenistusvahekorrale põhjenevad teenused.

Teenistusvahekorra, töövõtja ning töötasu tunnused on siin määritletud abstraktselt, millega on küllal-dase täpsusega defineeritud ka palgatulude mõiste.

§ 49. M a k s u s o o d u s t u s e d ja  
-k ö r g e n d u s e d.

A. Maksusoodustused.

Igasuguseid palgatulusid haarava maksusoodustusena esineb 20%-line maksustatava tulu vähendus TMS-s, mistõttu see palgatulude maksustamise ulatuses vaadelduna ei olegi enam soodustus, vaid pigem üldine maksu vähendus.

ETMS-s ning EKMS-s ja PIM-s nii laialdast soodustust ei esine.

Erinevusi on ka soodustuste arvutamise viisis.

TMS-s tehakse kõik soodustused maksustatava tulu vähendamise teel. Samuti toimub maksusoodustuste arvutamine maksustamisel palgatulude maksuga. ETMS põhjal tehtavate soodustuste arvutamisel jäetakse maksuvabad tasud arvesse võtmata, kuna personaalsed soodustused avalduvad maksusumma vähendamises 30% võrra või töötasu maksuvabaks jätmises.

Tähtsamad põhimõttelised erinevused on järgmised:

Maksuvaba tulu kuni teatava piirini esineb küll kõikides vaadeldud seadustes, kuid TMS-s on ennem juba maksustatavast tulust maha arvatud elatismiinum, kuna ETMS-s ning EKMS-s ja PMM-s tuleb maksuvaba tulu piiri lugeda ühtlasi elatismiinumiks.

Mahaarvamised tulust ülalpeetavate arvel on võimalikud ainult maksustamisel tulumaksuga ja palgatulude maksuga, kusjuures viimasel juhul piirdub see võimalus ainult soodustusega lastelt. Muude kulude mahaarvamine on piiratud ulatuses võimalik ainult TMS järele. ETMS ei võimalda mingisuguste kulude mahaarvamist maksustatavast tulust.

Palgalistele makstavad toetused on üldiselt maksuvabad, kuid ainult vastava seadusega lubatud ulatuses.

Pensionid on ETMS järele maksuvabad, TMS alusel ainult osaliselt, samuti piiratud ulatuses palgatulude maksust.

Maksuvabad on päevarahad ja muud kulude katteks makstavad tasud, kusjuures nende summa peab olema tõendatud või ei tohi ületada vastavaid vorme.

ETMS ja PMM järele ei kuulu maksustamisele põllutöölisele makstavad tasud.

Sõjaväelaste sõjaväest saadavad tasud on vabastatud tulumaksust ja tulu- ning elamukultuurmaksust, kuna PMM ei näe ette nim. tasude maksust vabastamist.

Personaalsetel tingimustel esinevaist soodustustest on välisesindajate maksust vabastamine ette nähtud nii TMS-s kui ka ETMS-s, kuna PMM seda küsimust ei puuduta.

Maksusoodustused ameti või autiitlite omamise tõttu on ette nähtud ainult TMS ja ETMS kuna PMM-s neil põhjuseil soodustusi ei tehta.

Ulatuselt on maksusoodustused kõige suuremad TMS-s kuigi mõnel üksikul juhul on teistes seadustes tehtud soodustused laiaulatuslikumad. Ka on soodustuste mahaarvamine maksustatavast tulust maksukohuslasele kõige soodsam arvutamisiis.

Võrreldes maksusoodustusi ETMS-s ja PMM-s, näeme, et esimeses on rohkem tasulike maksust vabastatud, kuna maksustamisel palgatulude maksuga on soodustused lastelt ulatuslikumad. Erinevusena võib veel märkida, et ETMS järele tehakse 30%-line maksusoodustus ka täisealiste ülalpeetavate arvel, kui neid lastega kokku on vähemalt 4, kuna PMM ei võimalda sellist soodustust.

Mitmest töökohast saadavad tulud maksustatakse TMS põhjal koos, kuna ETMS ja PMM järele toimub maksu arvutamine eraldi igas teenistuskohas. Viimast moodust tuleb lugeda maksukohuslasele soodsamaks.

### B. Maksukõrgendused.

Maksukõrgendusi esineb kõigis kolmes maksuseaduses, kusjuures need avalduvad maksusumma kõrgendamises teatava % võrra.

TMS-s ja PMM-s on kõrgendavateks põhjusteks teatavate personaalsete tingimuste olemasolu. ETMS põhjal kõrgendatakse maksu mõnedest tuluallikatest saadavatelt tasudelt (maksu kõrg. 10%).

Kõrgendavaks personaalseteks tingimusteks on TMS järele mitteabielulisus, kui selle juures maksukohuslasele ei ole ulalpeetavaid (maksu kõrg. 10%) ja PMM-s mitteabieluliste lastetus, naise kaasteenistus või samaaegne teenistus mitmel teenistuskohal, mil maksu kõrgendatakse 50 - 100 %.

Seega toimub maksu kõrgendamine kõige laiaulatuslikumalt maksustamisel palgatulude maksuga nii maksumäära protsentuaalse kõrgenduse kui ka kõrgendavate põhjuste mitmekesisuse poolest.

§ 50. M a k s u s u m m a a r v u t a m i n e.

Maksustamisaluse arvutamisel avaldub põhimõtteline erinevus TMS ning PMM ja ETMS vahel, kuna kahe esimese järele arvutatakse üldisest tulusummast maha peale maksuvabade tasude ka teatavad kulud, kuigi need on normeeritud, kuid ETMS ei võimalda mingisuguste kulude mahaarvamist. Seega maksustatakse esimesel juhul nettotulusid, kuna ETMS põhjal toimub maksu arvutamine kogu maksustatavalt tulult, mida tuleb eriti silmas pidada maksumäärade võrdlusel.

Maksukohustuse raskuse võrdluseks toome järgnevalt mõne näitliku maksuarvutuse, kusjuures reaaltulu võrdluse aluseks on võetud vaadeldud seaduste kehtivuse aegsed keskmised palganormid suhtega: 1 Kr. = 4 Rbl. = 1 Rmk.

I.

Kuupalk 100 Kr. = 400 Rbl. = 100 RM

Aastapalk 1200 Kr. = 4800 Rbl. = 1200 RM

a) Lasteta, üle 30.a. vana vallaline.

Tulumaks Kr.18.- ehk 1,5% aastatulust.

Tulu- ning elamukultuurmaks kokku aastas Rbl. 226.-

ehk 4,7% aastatulust.

Palgatulude maks aastas RM 98.- ehk 8,2 % aastatulust.

b) Lasteta abieluline.

Tulumaksust vaba.

Tulu- ning elamukultuurmaks kokku aastas Rbl. 226.-

ehk 4,7% aastatulust.

Palgatulude maksu summa aastas RM 65.- ehk 5,4% aasta-

tulust.

c) 2 lapsega abieluline.

Tulumaksust vaba.

Tulu- ning elamukultuurmaks kokku aastas Rbl. 226.-

ehk 4,7% aastatulust.

Palgatulude maks aastas RM. 19.- ehk 1,6% aastatulust.

d) 5 lapsega abieluline.

Tulumaksust vaba.

Tulu- ning elamukultuurmaks kokku aastas Rbl. 158.-

ehk 3,3% aastatulust.

Palgatulude maksust vaba.

## II.

Kuupalk 200 Kr. = 800 Rbl. = 200 RM.

Aastapalk 2400 Kr. = 9600 Rbl. = 2400 RM.

a) Lasteta, üle 30 a. vana vallaline.

Tulumaks aastas Kr. 82.- ehk 3,4% aastatulust.

Tulu- ning elamukultuurmaks kokku aastas Rbl. 682.-

ehk 7,0% aastatulust.

Palgatulude maks aastas RM 296.- ehk 12,3% aastatulust.

b) Lasteta abieluline.

Tulumaks aastas Kr.55.- ehk 2,3% aastatulust.

Tulu- ning elamukultuurmaks kokku aastas Rbl. 682.-

ehk 7,0% aastatulust.

Palgatulude maks aastas RM 197.- ehk 8,2 % aastatulust.

c) 2 lapsega abieluline.

Tulumaks aastas Kr.23.- ehk 1,0% aastatulust.

Tulu- ning elamukultuurmaks kokku aastas Rbl. 682.-

ehk 7,0% aastatulust.

Palgatulude maks aastas RM 128.- ehk 5,3% aastatulust.

d) 5 lapsega abieluline.

Tulumaksust vaba.

Tulu- ning elamukultuurmaks kokku aastas Rbl. 477.-

ehk 5,0% aastatulust.

Palgatulude maks aastas RM 46.- ehk 1,9% aastatulust.

Toodud näidetest selgub, et maksu määrad on kõige kõrgemad PMM-s ja madalaimad TMS-s. Pilt muutub aga lastesoodustuse mõjule pääsemisel, mis TMS-s on küll kõige kaugeleulatavamad, kuid võrreldes ETMS-ga osutub PMM lastega maksukohuslasile soodsamaks.

Üldiselt on maksumäärad TMS-s ja PMM-s paenduvad, kuna ETMS-s piirduvad muudatused ainult 30%-lise

maksusumma vähendusega või 10%-lise kõrgendusega.

TMS järele on maksustamisaluseks aastane tulusumma, kuna ETMS ja PMM alusel toimub maksu arvutamine kuutasu alusel.

Esimest moodust tuleb lugeda soodsamaks maksukohuslasele, kuna juhul kui ta omab aasta kestes tulu ainult mõne kuu jooksul, jääb ta selle maksuvaba ülemmäära mitteületamisel maksuvabaks. Maksu arvutamisel kuuviisi aga tuleb maksu tasuda ka juhul kui kuutasu ületab küll maksuvaba kuutasu ülemmäära, kuid aasta tulu ei ulatu aastase tulu maksustatava alammäärani, mis kuu määrast on vastavalt suurem.

Töötasust maksu kuuviisi kinnipidamisel on arvestatud peamiselt fiskuse huve, kuna hiljem võib maksusumma jääda sissenõudmata maksukohuslase maksuvõimetusel või leidmatusel. Ka kergendab viimane moodus teataval määral maksuametkonna töökoormatust.

## § 51. M a k s u s t a m i s m e n e t l u s.

### A. Maksude määramine ning tasumine ja kontrollimismenetlus.

TMS järele toimub maksu määramine maksuasutiste poolt järgneval aastal pärast tulu saamist.

ETMS ja PMM alusel ei teosta riik palgatulude mak-

sustamist oma organite kaudu, vaid volitab selleks asutisi, organisatsioone, ettevõtteid või eraisikuid, kes maksavad välja maksustatava töötasu. Neil lasub ka maksude tähtaegse tasumise kohustus, kuigi siin riigi ja maksukohuslase suhtes on tegemist kolmanda isikuga.

Harilikult tekib maksukohustus koos maksustatava tulu saamisega, kuna maksu tasumise kohustus määratakse täpselt kindlaks hiljem vastava maksustamiskorraldisega, nagu see on ette nähtud ka TMS-s.

Tulu ning elamukultuurmaksu ja palgatulude maksu tasumise kohustus on aga vahenditus seoses maksukohustuse esiletuleku momendiga, mis omakorda tekib koos palgatulu saamisega. Seega puudub siin maksustamiskorraldis.

Tingitult eeltoodust on ka maksukohuslase vastutus vähenenud, kuna maksude kinnipidamise ja tasumise eest vastutab tööandja. Seetõttu on ka kontrollimismenetluses ETMS ja PMM järele peaaegu tööandja kontrollimisel, kuna maksukohuslase võimalused maksust põikumiseks on vähenenud.

#### B. Kaebemenetlus.

Kaebe-menetluses esinevad suurimad erinevused kaebeasutiste struktuuris. TMS kehtivuse ajal olid need kollegiaalsed instantsid,<sup>110</sup> kuna ETMS-s ja PMM-s otsus-

tab·vaidekusimused üksikisik.

Üldiselt võib öelda, et MKS-s mainitud kaebestan-  
sid on algastmes administratiivorganid, kuid kõrgemaks  
instantsiks on kohus, kuna ETMS-s ja PIM-s ettenähtud  
korra järele toimub kaebuste otsustamine eranditult  
administratiivmentlusena.

### § 52. T r a h v i m i s m e n e t l u s .

MKS alusel on võimalik trahvida nii maksukohuslast  
kui ka kõrvalisi isikuid, kes on maksustamiseks esitanud  
ebaõigeid andmeid või need tähtajal esitamata jätnud.  
Maksukohuslase trahvimisel on trahvimäär seoses varja-  
tud maksusumma suurusega.

ETMS ja PIM põhjal seevastu ei ole võimalik karis-  
tada maksukohuslast, kellelt maksud kinni peetakse.  
Erandlikult on PIM järele võimalik karistada ainult  
neid isikuid kes ise oma maksu arvutavad ja tasuvad.  
Küll on aga võimalik karistusi määrata maksu kinnipida-  
mise ja maksustamiseks vajalike andmete esitamise eest  
vastutavaile isikuile.

See erinevus on tingitud asjaolust, et maksukohus-  
lane ei ole maksude töötasust kinnipidamise tõttu kohus-  
tatud maksuasutistele esitama andmeid oma palga-tulude

kohta, mistõttu langeb ära ka peamine karistuspõhjus - tulude varjamine.

Karistusmäär ei ole ETMS-s ja PMM-s otseses seoses varjatud maksusumma suurusega, kuigi see võib olla motiiviks rahatrahvi määramisel karistuse ülemmäära piirides.

Karistuse määramine toimub kõikides vaadeldud maksuseaduses ainuisikulise administratiivorgani poolt, kuigi maksud määratakse TMS põhjal kollektiivorgani poolt.<sup>111</sup>

Kriminaalvastutusele võtmine on otseselt ette nähtud ainult ETMS-s, kuid võimalusi selleks annab ka PMM viidates "teistele eeskirjadele", mille all tuleb mõista üldisi kriminaalõiguslikke norme.<sup>112</sup>

---

111 - MKS § 7

112 - Vt. märge 97.