

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND TALLINNAS  
Avaliku õiguse instituut

Jane Rõuk

**HALDUSAKTI KEHTETUKS TUNNISTAMINE ISIKU KASUKS HALDUSORGANI  
POOLT MAKSUKORRALDUSE SEADUSES**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dr. iur Lasse Lehis

Tallinn 2013

## SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	3
1 ÕIGUSVASTANE KUID KEHTIV HALDUSAKT.....	6
1.1 Haldusakti kehtivus ja jõustumine .....	6
1.2 Haldusakti õiguspärasus ja õigusvastasus .....	7
1.3 Jõustunud, kuid õigusvastane haldusakt praktikas .....	10
2 MAKSUHALDURI KOHUSTUS HALDUSAKTI KEHTETUKS TUNNISTAMISEKS ISIKU KASUKS KEHTIVA ÕIGUSE JÄRGI.....	12
2.1 Haldusakti adressaadi õiguskaitsevahendid õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks.....	12
2.1.1 Haldusakti adressaadi õiguskaitsevahendid enne haldusakti jõustumist.....	12
2.1.2 Haldusakti adressaadi õiguskaitsevahendid pärast haldusakti jõustumist.....	13
2.2 Haldusorgani kohustus haldusaktide kehtetuks tunnistamiseks isiku kasuks .....	18
2.2.1 Haldusakti kehtetuks tunnistamine isiku kasuks haldusmenetluse seaduse alusel ..	18
2.2.2 Haldusakti kehtetuks tunnistamine isiku kasuks maksukorralduse seaduse alusel..	20
3 ÕIGUSE ÜLDPÕHIMÕTTED, MILLEGA TULEB ARVESTADA HALDUSAKTI KEHTETUKS TUNNISTAMISEL.....	29
3.1 Õiguskindluse põhimõte.....	29
3.2 Seaduslikkuse põhimõte .....	30
3.3 Õiguskindluse ja seaduslikkuse põhimõtete kollisioon.....	31
KOKKUVÕTE .....	40
SUMMARY .....	43
KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU .....	46
Kasutatud kirjandus .....	46
Kasutatud normatiivaktid.....	47
Kasutatud Eesti kohtupraktika .....	47
Kasutatud Euroopa Kohtu praktika.....	48
Kasutatud avaldamata materjal .....	48
Muud allikad .....	48

## SISSEJUHATUS

Haldusorgan annab oma ülesannete täitmiseks välja haldusakte ning teostab toiminguid. Iga asutust esindavad toimingute sooritamisel või haldusaktide andmisel ametnikud, kes võivad oma ülesannete täitmisel tahestatmata eksida. Seetõttu võib esineda olukordi, kus haldusorgan väljastab isikutele õigusvastaseid haldusakte. Eeltoodut ilmestab hästi viimastel aastatel maksuhalduri poolt võidetud kohtuasjade protsent, mis näitab kohtus tühistatud ning jõusse jäänud haldusaktide suhet. Viimase paari aastaga on kaotuste protsent pisut suurenenud.<sup>1</sup> Kui 2005-2006 aastal võitis maksuhaldur ligi 75 % kohtuvaidlustest,<sup>2</sup> siis 2011 aastal oli kohtuasjade võiduprotsent 65 %.<sup>3</sup>

Lisaks kohtuvaidlustes tühistamisele kuulunud haldusaktidele on Maksu- ja Tolliamet tühistanud haldusakte ka isa nii vaide- kui ka kohtumenetluses. Maksu- ja Tolliameti statistika kohaselt vaidlustati 2012 aastal kokku ligi 792 haldusakti. See number hõlmab endas nii halduskohtutele esitatud kaebusi kui ka Maksu- ja Tolliametile esitatud vaideid. 792-st vaidlustatud haldusaktist 547 vaidlustati vaidemenetluse raames ning maksu- ja vastutusotsustega oli tegemist kokku 246-l juhul. Eelnimetatud 792-st haldusaktist tunnistas maksuhaldur ise kehtetuks 68 maksu- ja vastutusotsust, millest 61 maksu- ja vastutusotsust tunnistati kehtetuks vaidemenetluses, nendest 20 maksu- ja vastutusotsust tunnistati kehtetuks osaliselt.<sup>4</sup>

Kuigi paljudel juhtudel tunnistab Maksu- ja Tolliamet haldusaktide õigusvastasuse tuvastamisel haldusakti isiku taotlusel ise kehtetuks, esineb tihti olukordi, kus haldusakti adressaat jätab oma õiguskaitsevahendid kasutamata.

Kuna haldusakti õigusvastasus ei ole maksuhalduri jaoks alati ilmne, vaid eeldab tihtipeale põhjalikku tõendite analüüsi ja tõlgendamist, võivad mitmed õigusvastasused tõendite subjektiivse hindamise tõttu jääda tuvastamata ning vajada kohtu poolset hindamist.

---

<sup>1</sup> P. Reiljan. Ettevõtja, vaidle maksuametiga julgemini - Äripäev. 16.02.2012. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://leht.aripeev.ee/images/publicationimages/1b54958c-09f4-44c4-9a0b-46a91e38e9-Paper/issue.pdf>, 19.05.2013. a.

<sup>2</sup> Maksuamet võidab 75 protsenti vaidlustest - Delfi. 29.08.2007. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://majandus.delfi.ee/news/uudised/maksuamet-voidab-75-protsenti-vaidlustest.d?id=16791774>, 19.05.2013. a.

<sup>3</sup> P. Reiljan, (viide 1).

<sup>4</sup> Maksu- ja Tolliamet. Kohtuvaidluste ja vaidemenetluse statistika 31.12.2012 seisuga.

Juhul kui isik jätab sellise haldusakti vaidlustamata, võivadki mitmed sisuliselt õigusvastased haldusaktid jääda isiku suhtes kehtima.

Käesolevas bakalaureusetöös käsitleb töö autor maksuhalduri poolt haldusaktide kehtetuks tunnistamist ning analüüsib maksukohustuslase võimalusi õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamisel. Töö rõhuasetus on koormavate haldusaktide kehtetuks tunnistamisel maksuhalduri initsiatiivil.

Bakalaureusetöö eesmärk on analüüsida maksukorralduse seaduses (MKS) sätestatud maksuotsuse kehtetuks tunnistamise võimalusi ja aluseid ning uurida, kas maksuhalduril on kehtiva õiguse kohaselt kohustus õigusvastane haldusakt ise kehtetuks tunnistada, kui haldusakti adressaat on oma õiguskaitsevahendite kasutamise võimaluse minetanud. Püstitatud eesmärgi saavutamiseks käsitleb autor teemaga haakuvat seadusandlust, erialakirjandust ning kohtupraktikat. Ühtlasi uurib autor haldusaktide kehtetuks tunnistamise aluseid ja võimalusi nii haldusmenetluse seaduses (HMS) kui ka Saksamaa õiguse järgi. Autor seab bakalaureusetöö hüpoteesiks, et maksuhalduril puudub kehtiva seaduse alusel kohustus õigusvastase maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks isiku kasuks haldusorgani enda initsiatiivil.

Hüpoteesi kontrollimiseks otsib töö autor vastuseid järgmistele küsimustele:

- 1) Millised on haldusakti adressaadi õiguskaitsevahendid õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks?
- 2) Kas MKS kohustab maksuhaldurit õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks pärast haldusakti formaalset jõustumist?
- 3) Kas legaalsuspõhimõtte kaalub üles õigusrahu põhimõtte haldusakti kehtetuks tunnistamisel?

Bakalaureusetöö on jagatud kolme peatükki. Esimene peatükk käsitleb haldusakti jõustumist ja kehtivust, haldusakti õiguspärasuse ja õigusvastasuse eelduseid ning nende eristamise vajadust. Lisaks toob töö autor esimeses peatükis näiteid võimalikest olukordadest, mil saab rääkida õigusvastasest, kuid kehtivast haldusaktist. Seega on esimese peatüki näol tegemist sissejuhatava osaga, mis võimaldab paremini mõista töö järgnevaid peatükke.

Teises peatükis analüüsib töö autor, milliseid isiku õiguskaitsevahendeid tunneb kehtiv õiguskord haldusaktide kehtetuks tunnistamisel, millised on HMS-ist ja MKS-ist tulenevad õiguslikud alused haldusaktide kehtetuks tunnistamiseks ning kas eeltoodud õigusaktidest tulenevalt on maksuhalduril kohustus õigusvastane haldusakt kehtetuks tunnistada omal initsiatiivil, kui isik on oma õiguskaitsevahendite kasutamise võimalused minetanud.

Kolmandas peatükis peatub töö autor õiguskindluse ja seaduslikkuse põhimõttel ning analüüsib nende omavahelist suhet haldusaktide kehtetuks tunnistamise protsessis. Ühtlasi analüüsib autor ka küsimust, kas legaalsuse põhimõtte kaalub üles õiguskindluse põhimõtte, millest tulenevalt peaks haldusorganil olema kohustus õigusvastaste haldusaktide kehtetuks tunnistamiseks.

Käesolevas bakalaureusetöös on kasutatud analüütilist ja võrdlevat meetodit. Autor on töös analüüsinud kehtivat õiguskorda ning kohtupraktikat ning võrrelnud seda Saksamaa õigusaktides sätestatuga.

Allikmaterjalidena on töös kasutatud antud teemat puudutavat õiguskirjandust, kohtupraktikat ning seadusi. Autor on kasutanud nii Eesti kui ka Saksamaa seadusi, võrdlemaks HMS-is ja MKS-is sätestatud haldusaktide kehtetuks tunnistamise aluseid Saksamaa õiguskorraga. Samuti on autor kasutanud Euroopa Kohtu lahendeid, et tutvuda Euroopa Kohtu praktika ja seisukohtadega jõustunud haldusaktide kehtetuks tunnistamise põhjendatuse osas.

Bakalaureusetöö vormistamisel on järgitud Tartu Ülikooli Õigusteaduskonna üliõpilastööde vormistamise ja viitamise põhireegleid.<sup>5</sup>

Lõpetuseks soovib autor tänada bakalaureusetööjuhendajat Lasse Lehist käesoleva töö koostamisel osutatud meeldiva koostöö ning asjakohaste kommentaaride eest.

---

<sup>5</sup> J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhend. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2011.

# 1 ÕIGUSVASTANE KUID KEHTIV HALDUSAKT

## 1.1 Haldusakti kehtivus ja jõustumine

Haldusorgan annab oma ülesannete täitmiseks välja haldusakte (HMS § 51 lg 1). Selleks, et haldusakt hakkaks isiku suhtes kehtima, st looks õigusi või kohustusi, peab see olema jõustunud (HMS § 60 lg 1). Haldusakti jõustumise osas eristatakse haldusakti materiaalselt ja formaalselt jõustumist. Materiaalne jõustumine tähendab, et haldusakt on muutunud kehtivaks ja seda tuleb haldusakti adressaadil täita. Sellest hetkest hakkavad kulgema haldusakti vaidlustamise ja muutmise piirangud ning isikul on selle tähtaja jooksul võimalus kasutada haldusakti kehtetuks tunnistamiseks seadusest tulenevaid õiguskaitsevahendeid. Formaalne jõustumine saabub kaebetähtaja möödumisel ja see tähendab, et akti ei saa enam vaidlustada.<sup>6</sup>

Haldusakti kehtivuse eeldused sätestab HMS § 61. Haldusakt hakkab kehtima selle adressaadile teatavaks tegemise või kättetoimetamise hetkest, kuid haldusaktis saab ette näha ka hilisema kehtima hakkamise. Haldusakt kehtib kuni kehtetuks tunnistamiseni, kehtivusaja lõppemiseni, haldusaktiga antud õiguse lõpliku realiseerimiseni või kohustuse täitmiseni, kui seadus ei sätesta teisiti. Haldusakti kehtivus ei ole reeglina seotud tema õiguspärasusega.<sup>7</sup> Seni kuni haldusakti kehtivuse lõppemise eeldused ei ole täidetud, on tegemist kehtiva haldusaktiga ja haldusakt on selle adressaadile täitmiseks kohustuslik. Samal alusel on kehtiv ja täitmiseks kohustuslik ka õigusvastane haldusakt. Seega kehtib õigusvastane haldusakt, mida ei ole kehtetuks tunnistatud, oma õigusvastasusest hoolimata ja seda tuleb täita.<sup>8</sup>

Sealjuures on oluline teha vahet haldusakti õigusvastasusel, mis toob endaga kaasa haldusakti kehtetuks tunnistamise ja haldusakti tühisusel. Haldusakti õiguspärasuse eeldused on sätestatud HMS §-s 54, haldusakti tühisuse alused tulenevad aga HMS §-st 63. Tühine on haldusakt üksnes oluliste puuduste korral, näiteks juhul kui haldusakti ei ole andnud selleks pädev haldusorgan või haldusakt kohustab toime panema õigusrikkumise. Tühist haldusakti võib ignoreerida, st adressaat ei pea tühist haldusakti vaidlustama, kuid vajadusel võib alati taotleda kohtult või haldusorganilt akti tühisuse tuvastamist.<sup>9</sup> Õigusvastasus, mis ei küündi

---

<sup>6</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 124.

<sup>7</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene. Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 2004, lk 343.

<sup>8</sup> E. Andersen. Riigivastutus. Õppematerjal kohtunikele. Tartu: Riigikohus 2009, lk 76.

<sup>9</sup> L. Lehis, (viide 6), lk 124.

haldusakti tühisuseni, annab võimaluse haldusakti vaidlustamiseks seaduses sätestatud korras ja võib olla aluseks haldusakti kehtetuks tunnistamisele.<sup>10</sup> Kui tühine haldusakt on kehtetu algusest peale, siis õigusvastane akt omab õigusjõudu ajani, mil ta vaidlustatakse ja kehtetuks tunnistatakse. Seega lõpeb õigusvastase haldusakti toime alles haldusakti kehtetuks tunnistamisega.<sup>11</sup>

Kuivõrd tühine haldusakt ei ole kehtiv ega too selle adressaadile õigusi ega kohustusi, siis töö autor haldusakti tühisusel pikemalt ei peatu, vaid keskendub töös haldusakti kehtetuks tunnistamisele ja selle alustele.

## 1.2 Haldusakti õiguspärasus ja õigusvastasus

Haldusakti õigusvastasuse tuvastamine on üks olulisi toiminguid enne haldusakti kehtetuks tunnistamist, kuna see on üks haldusakti kehtetuks tunnistamise peamisi aluseid. Kehtetuks tunnistamise otsustamisel tuleb seega hinnata, kas tegemist on õiguspärase või õigusvastase haldusaktiga ning kas haldusakt oli õigusvastane ka selle andmise hetkel.<sup>12</sup>

Haldusakti õiguspärasuse juures eristatakse formaalset ja materiaalselt õiguspärasust. Formaalse õiguspärasuse eeldusteks on pädevus-, menetlus- ja vorminõuete järgimine, materiaalse õiguspärasuse eeldused tulenevad aga põhiseadusest (PS) ja haldusõiguse üldpõhimõtetest, mille kohaselt peab haldusakt olema kooskõlas seadusega, tuginema õiguslikule alusele, olema kaalutusvigadeta ning proportsionaalne.<sup>13</sup>

Seega on haldusakt õiguspärane kui on täidetud järgmised eeldused:

- antud pädeva haldusorgani poolt – hõlmab nii eriseadustega määratletud sisulist pädevust kui ka asjade alluvuse sätteid vastavalt haldusorganite tööpiirkonnale;<sup>14</sup>
- andmise hetkel kehtinud õigusele vastav ja sellega kooskõlas – haldusakt peab vastama selle andmisel kehtinud regulatsioonile. Seaduse hilisem muutmine ei muuda üldjuhul kehtiva haldusakti õiguspärasust;<sup>15</sup>

<sup>10</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk 343.

<sup>11</sup> K. Merusk, I. Koolmeister. Haldusõigus. Õpik Tartu Ülikooli õigusteaduskonna üliõpilastele. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 1995, lk 111.

<sup>12</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk 350.

<sup>13</sup> Haldusmenetluse seaduse eelnõu SE 456 seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: [www.riigikogu.ee](http://www.riigikogu.ee), 19.05.2013, § 167 kommentaarid.

<sup>14</sup> *Ibid.*

- proportsionaalne – proportsionaalsuse põhimõtte tuleneb PS §-st 11. Proportsionaalne on haldusakt, mis üheaegselt on nii avalike huvide realiseerimiseks kohane, sobiv vastava eesmärgi saavutamiseks; vajalik, st ilma vastava haldusaktita ei ole eesmärgi saavutamine võimalik; ja temaga kodanikule tekitatav ebasoovitav tagajärg peab olema mõõdupärane taotletava eesmärgiga, st eesmärk ei tohi olla kahjulike tagajärgedega võrreldes tühine – proportsionaalsus kitsamas tähenduses;<sup>16</sup>
- kaalutusvigadeta – kaalutusõiguse teostamine ei tohi ka haldusakti andmisel toimuda meelevaldselt, vaid peab olema kooskõlas diskretsiooni piiride ning eesmärgiga;<sup>17</sup>
- vorminõuetele vastav – haldusakti vorminõuete alla kuulub muuhulgas ka kirjaliku vormi ja motiveerimise nõue. Haldusakti motivatsioon peab olema piisav selleks, et isikul oleks võimalik kaitsta oma õigusi halduskohtus. Menetlusveaks saab ebapiisava põhjenduse lugeda ainult siis, kui see raskendab õiguskaitset. Neile lisanduvad eriseadustes ja nende alusel antud määrustes sisalduvad vorminõuded. Tagamaks haldusakti adressaadi õiguste kaitse ja vältimaks olukorda, kus isik jätab haldusakti vaidlustamata teadmatuse tõttu, näeb HMS ette haldusaktis vaidlustamisviite vajaduse – haldusakt peab sisaldama viidet haldusakti vaidlustamise võimaluste, koha, tähtaja ja korra kohta.<sup>18</sup>

Õiguspärase ja õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamise aluste eristamise vajadus tuleneb vajadusest kaitsta nii haldusakti adressaadi õigusi, kui ka riigi ja avalikkuse huve. Kui isikul on huvi, et tema jaoks soodustav haldusakt jääks kehtima ning tema suhtes koormav haldusakt tunnistatakse kehtetuks, hoolimata sellest, kas tegemist on õiguspärase või õigusvastase haldusaktiga, siis haldusorgan peab ühelt poolt arvestama haldusakti adressaadi huve, teiselt poolt aga lähtuma seaduslikkuse põhimõttest, avalikust huvist ning õiguskindluse põhimõttest.<sup>19</sup> Õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamist õigustab vajadus viia halduse mittelegaalne tegevus kooskõlla haldusaktidega. Andmise hetkel õiguspärase haldusakti hilisem muutmine on enamasti tingitud vajadusest kohandada akt hiljem aset leidnud olukorra muudatustele, kui faktilised asjaolud või õiguslik regulatsioon on muutunud sellisel viisil, et kehtiv haldusakt ei ole enam nendega kooskõlas. Haldusakt on küll õiguspärane, sest ta on

<sup>15</sup> H. Maurer. Haldusõigus. Üldosa. [tõlkijad: T. Kõrnas. (lk 1-225), H. Blonde. (lk 226-545); eessõna: K. Siigur., K. Vilms]. Tallinn: Juura 2004, § 10 lk 154.

<sup>16</sup> Haldusmenetluse seaduse eelnõu SE 456 seletuskiri, (viide 13), § 167 kommentaarid.

<sup>17</sup> *Ibid.*

<sup>18</sup> *Ibid.*

<sup>19</sup> M. Mikiver. Haldusmenetlus ja haldusakti koostamine. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2002, lk 35.



kooskõlas haldusakti andmise ajal kehtinud õigusega ja arvestab sel ajal olnud faktiliste asjaoludega, kuid ei ole enam vastavuses muutunud olustikuga. Selliselt võib pärast õiguslike või faktiliste asjaolude muutumist tekkida ka olukord, kus haldusakti kehtetuks tunnistamisel muutuks isiku olukord soodsamaks.<sup>20</sup> Seega on haldusakti kehtetuks tunnistamisel oluline, kas haldusakt oli selle andmise hetkel õiguspärane või õigusvastane ja kas see õiguslik olukord on vahepeal muutunud.

Kui haldusakti andmisel ei ole haldusakti õiguspärasuse eeldused täidetud, on tegemist õigusvastase haldusaktiga ning haldusakti adressaat võib nõuda sellise haldusakti kehtetuks tunnistamist. Siiski ei saa haldusakti õigusvastaseks pidada igasuguse haldusaktis sisalduva vea tõttu. Teatud juhtudel on haldusorganil võimalus haldusaktis sisalduv ilmne viga või ebatäpsus parandada, järgimata sealjuures haldusakti muutmiseks ettenähtud menetluskorda.<sup>21</sup>

Sellised parandused on võimalikud, kui need ei mõjuta haldusakti sisu, näiteks kirja- ja arvutusvead, kuid kui parandus tooks kaasa haldusakti resolutsiooni muutmise, tuleb lähtuda HMS-is reguleeritud haldusaktide kehtetuks tunnistamise ja muutmise sätetest.<sup>22</sup> Samuti ei saa haldusakti kehtetuks tunnistamist nõuda üksnes põhjusel, et haldusakti andmisel rikuti menetlusnõudeid või et haldusakt ei vasta vorminõuetele, kui eelnimetatud rikkumised ei võinud mõjutada asja otsustamist (HMS § 58). Menetlus- ja vorminõuete rikkumise näol on tegemist formaalse õigusvastasusega, mis ei too alati kaasa haldusakti kehtetuks tunnistamist, sest hoolimata haldusaktis sisalduvatest menetlus- või vormivigadest, võib haldusakt materiaalselt siiski õiguspärane olla, kui selle resolutsioon on selge ning haldusakt on sisuliselt õiguspärane. Olukorras, kus tegemist on materiaalselt õiguspärase haldusaktiga, kuid haldusakt tuleb üksnes menetlus- või vormivigade tõttu kehtetuks tunnistada ning uus samasisuline haldusakt uuesti anda, oleks selline lahendus – haldusakti kehtetuks tunnistamine – menetluse ökonomia seisukohalt ebaõige.<sup>23</sup> Ka Riigikohus on haldusasjas nr 3-3-1-60-00 selgitanud, et üksnes otsuse allkirjastamata jätmisest, kui vorminõude rikkumisest ei saa teha järeldust otsuse õigusvastasusest. Järeldus, et ainuüksi sellise vorminõude rikkumise tõttu on otsus õigusvastane, oleks ebaõige seepärast, et siis oleks

---

<sup>20</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk-d 351-352.

<sup>21</sup> Haldusmenetluse seaduse eelnõu SE 456 seletuskiri, (viide 13), § 172 kommentaarid.

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> N. Parrest. Menetlus- ja vormivigade õiguslikud tagajärjed haldusmenetluses. Magistritöö. Tartu 2005, lk-d 11, 43.

avalikku võimu teostanud organi sisuliselt seadusliku otsustuse vormiveal põhjendamatu negatiivne mõju otsustuse adressaadile.<sup>24</sup>

Riigikohus on praktikas selliseks menetlusnõuete rikkumiseks pidanud ka näiteks asjasse puutuvale isikule ära kuulamisõiguse tagamata jätmist, kuid ainult siis, kui asjaoludest nähtuvalt ei saanud nimetatud rikkumine mõjutada asja otsustamist.<sup>25</sup> Haldusakti kehtivust ei mõjuta ka vaidlustamisviite puudumine, kuid seda võib pidada haldusakti vaidlustamise tähtaja möödalaskmise mõjuvaks põhjuseks ning see võib endaga kaasa tuua üksnes vaidlustamise tähtaja ennistamise, kui tähtaja möödalaskmine oli tingitud vaidlustamisviite puudumisest (HMS § 57 lg 3). Eeltoodut on märkinud ka Riigikohus, rõhutades, et kohtul tuleb sealjuures hinnata, kas tähtaja möödalaskmine oli tingitud vaidlustamisviite puudumisest.<sup>26</sup>

### **1.3 Jõustunud, kuid õigusvastane haldusakt praktikas**

Selleks, et analüüsida jõustunud, kuid õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamise võimalikkust ja vajalikkust, toob autor alljärgnevalt välja kaks näidet. Nendes kaasustes kehtetuks tunnistamise vajalikkuse osas toob autor järeldused välja töö punktis 2.2.2.

Näide 1: Praktikast võib tuua näite, kus maksuhaldur on teinud äriühingule maksuotsuse, mille alusel tasumisele kuuluva maksuvõla sissenõudmine maksukohustuslaselt ei ole õnnestunud ja mille järgselt on maksuhaldur alustanud vastutusmenetlust äriühingu juhatuse liikme suhtes. Tuvastanud äriühingu juhatuse liikme vastutuse äriühingu maksuvõla eest, on maksuhaldur teinud äriühingu juhatuse liikmele MKS § 96 alusel vastutusotsuse, millega nõutakse isikult sisse äriühingu maksuvõlg, jättes sealjuures tähelepanuta asjaolu, et äriühing on vastutusmenetluse kestel äriregistrist kustutatud.

MKS § 114 lg 1 p-i 1 kohaselt kannab riiklike maksude maksuhaldur maha juriidilise isiku maksuvõla tema pankroti- või likvideerimismenetlusega lõpetamise või likvideerimismenetlusega sundlõpetamise korral, kui puudub maksukohustuse täitmise eest vastutav kolmas isik või sellelt isikult ei ole võimalik maksuvõlga sisse nõuda. MKS § 96 lg 6

---

<sup>24</sup> RKHKo 6. veebruarist 2001. a nr 3-3-1-60-00, p 2.

<sup>25</sup> RKHKo 16. novembrist 2011. a nr 3-3-1-65-11, p 23.

<sup>26</sup> RKHKo 20. märtsist 2006 nr 3-3-1-16-06, p 7.

kohaselt vastutusotsust ei tehta kui maksuvõlg on kustutatud. Eeltoodud sätteid tuleb Riigikohtu hinnangul mõista selliselt, et kui maksuhaldur soovib rakendada MKS § 40 lõikest 1 tulenevat kolmanda isiku vastutust, siis tuleb vastutusotsus teha enne selle juriidilise isiku õigusvõime lõppemist, mille maksuvõla suhtes soovitakse vastutusotsust teha. Kui vastutusotsus on tehtud enne äriühingu registrist kustutamist ja maksukohustuste lõppemist, siis jääb nõue vastutusotsuse adressaadi suhtes kehtima. Seega puudub maksuhalduril olukorras, kus äriühing on registrist kustutatud ning vastutusotsust ei ole äriühingu juhatuse liikme suhtes välja antud, õigus vastutusotsuse tegemiseks. Seega on käesoleva näite puhul tegemist õigusvastase haldusaktiga.

Sellise olukorra kohta on Riigikohus võtnud seisukoha ka haldusajal nr 3-3-1-75-09, mis tehti pärast maksuhalduri poolt vastutusotsuse tegemist. Seaduses sellise olukorra kohta otsust ei ole, küll aga on selline olukord reguleeritud seaduses läbi mitme sätte. Kuigi nimetatud sätted olid seaduses ka vastutusotsuse tegemise hetkel, muutis Riigikohtu otsus vastutusotsuse õigusvastasuse haldusorganile ilmselgeks.

Näide 2: maksuhaldur on teinud maksuotsuse pärast aegumistähtaaja möödumist.

Mõlemal ülalkirjeldatud juhul on tegemist ilmse õigusvastasusega, mille tuvastamiseks ei ole vajalik menetluse põhjalik läbiviimine ja tõendite analüüs.

Juhul kui haldusakti adressaat jätab sellise haldusakti vaidlustamata, jõustub haldusakt 30 päeva pärast haldusakti kättesaamist ja seda ei ole võimalik enam vaidlustada. Seega on tegemist kehtiva, kuid õigusvastase haldusaktiga.

Alljärgnevalt analüüsib autor, kas ja millistel tingimustel on maksuhalduril kohustus jõustunud, kuid õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks isiku kasuks haldusorgani enda initsiatiivil. Autor analüüsib ka seda, kas näidetes toodud juhtudel on maksukohustuslastel võimalik oma õigusi kaitsta ka peale haldusakti jõustumist.

## **2 MAKSUHALDURI KOHUSTUS HALDUSAKTI KEHTETUKS TUNNISTAMISEKS ISIKU KASUKS KEHTIVA ÕIGUSE JÄRGI**

### **2.1 Haldusakti adressaadi õiguskaitsevahendid õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks**

#### **2.1.1 Haldusakti adressaadi õiguskaitsevahendid enne haldusakti jõustumist**

Haldusakti adressaadi õiguskaitsevahendid haldusakti kehtetuks tunnistamiseks tulenevad HMS § 71 lg-st 1, mille kohaselt isik, kes leiab, et haldusaktiga või haldusmenetluse käigus on rikutud tema õigusi või piiratud tema vabadusi, võib esitada vaide, ning halduskohtumenetluse seadustiku (HKMS) § 46 lg-st 1, mille kohaselt võib tühistamiskaebuse esitada 30 päeva jooksul kaebajale haldusakti teatavaks tegemisest arvates. Vaie haldusaktile või toimingule tuleb esitada 30 päeva jooksul, kui seadus ei sätesta teisiti, arvates päevast, millal isik vaidlustatavast haldusaktist või toimingust teada sai või oleks pidanud teada saama (HMS § 75).

Seega on haldusakti adressaadil enne haldusakti jõustumist 30 päeva jooksul õigus taotleda haldusakti kehtetuks tunnistamist nii halduskohtult kui ka haldusorganilt endalt. Kuigi HMS räägib haldusakti kehtetuks tunnistamisest ja HKMS tühistamisest, on tegemist samasisuliste mõistetega. Haldusakti tühistamine, nagu ka selle kehtetuks tunnistamine on mõlemad suunatud haldusakti kehtivuse lõpetamisele ning võivad toimuda erinevast ajahetkest lähtudes. Näiteks kaubandusluba ei saa tühistada algusest peale, vaid üksnes edasiulatuvalt, samas kui kahjuliku ettekirjutuse, mis tõenäoliselt tekitab isikule kahju ja on õigusvastane, peaks tühistama haldusakti algusest peale. Tühistamist ja kehtetuks tunnistamist saab nõuda ka haldusakti osa suhtes.<sup>27</sup>

Haldusakti kehtetuks tunnistamist haldusorgani poolt, aga ka kehtetuks tunnistamise nõudmist üksikisiku poolt, piirab õiguskindluse põhimõte, millega kaitstakse haldusaktiga tekitatud usaldust ning avalikku huvi kord väljaantud haldusakti kehtima jäämise suhtes. Kehtivuse kaitse põhimõtted tulevad aga kõne alla üksnes pärast haldusakti vaidlustamise võimaluse ammendumist. Niikaua kuni haldusakti on veel võimalik vaide- või halduskohtumenetluse

---

<sup>27</sup> K. Lind. Riigivastutusõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2002, lk 8.

raames vaidlustada või õiguskaitsemenetlus alles käib, ei kuulu HMS sätted haldusakti kehtetuks tunnistamiseks kohaldamisele. Kuna põhimõtteliselt on võimalik vastava tähtaja jooksul iga haldusakti vaidlustada, ei saa adressaat selle tähtaja jooksul jääda lootma, et haldusakt jääbki kehtima.<sup>28</sup>

Kokkuvõtvalt saab väita, et pärast 30 päeva möödumist jõustub haldusakt ka formaalselt ning pärast jõustumist saab haldusakti tühistamist nõuda vaid erandlikel juhtudel.

### **2.1.2 Haldusakti adressaadi õiguskaitsevahendid pärast haldusakti jõustumist**

Pärast haldusakti jõustumist ei ole haldusakti adressaadil üldjuhul võimalik ei haldusorganilt ega kohtult haldusakti kehtetuks tunnistamist nõuda. Samas tuleb isikule tagada võimalus oma õiguste kaitsmiseks olukorras, kus isikul ei olnud kaebetähtaja jooksul mõjuval põhjusel võimalik haldusakti vaidlustada. Põhjused selleks võivad olla erinevad, näiteks asjaolu, et isik ei olnud teadlik haldusakti õigusvastasusest – haldusakti õigusvastasusele viitavad asjaolud või tõendid ilmnid hiljem (HMS § 44 lg 1 p 2) – või isikul ei olnud muudel mõjuvatel põhjusel võimalik haldusakti vaidlustada, näiteks haiguse tõttu.<sup>29</sup> Selleks on HMS-is ette nähtud võimalus taotleda, kas menetlustähtaja ennistamist, kui kaebuse tähtaegselt esitamata jätmiseks olid mõjuvad põhjused, või taotleda menetluse uuendamist, kui pärast haldusakti jõustumist ilmnid uued asjaolud, mis ei olnud menetlusosalistele haldusakti andmise hetkel teada.

Menetlustähtaja ennistamist reguleerib HKMS § 71, HMS § 34 ja MKS § 50. Kui isik on esitanud haldusorganile vaide tähtaega ületades, võib haldusorgan oma algatusel või menetlusosalise taotlusel tähtaja ennistada (HMS § 34). Maksumenetluses esitatud vaide esitamise tähtaja võib ennistada MKS §-s 50 sätestatud tingimustel (MKS § 140), kuid üldjoontes on menetlustähtaja ennistamise tingimused kõigis kolmes seaduses samad – menetlustähtaja võib ennistada juhul, kui menetlusosaline lasi tähtaja mööda mõjuval põhjusel. Menetlustähtaja ennistamise põhjendatud taotlus tuleb esitada kahe nädala jooksul pärast menetlustoimingu sooritamist takistava asjaolu äralangemist. HMS ja MKS kohaselt menetlustähtaega ei ennistata, kui esialgsest menetlustoimingu teostamiseks ettenähtud tähtpäevast on möödunud rohkem kui üks aasta. Seega saab menetlusosaline, kes on jätnud

<sup>28</sup> Haldusmenetluse seaduse eelnõu SE 456 seletuskiri. (viide 13), § 177 kommentaarid.

<sup>29</sup> RKHKm 18. aprillist 2011. a nr 3-3-1-18-11, p 15.

haldusakti tähtaegselt vaidlustamata, taotlema vaide või kaebuse esitamise tähtaja ennistamist, kui tähtaeg on mööda lastud mõjuval põhjusel.

Riigikohtu praktikast nähtub, et vaidlustamise tähtaja ennistamist õigustavad üldjuhul objektiivsed, menetlusosalisest sõltumatud takistused,<sup>30</sup> mis takistavad kaebuse õigeaegset esitamist. Mõjuva põhjusega ei ole tegemist, kui kaebuse esitamine oli küll raskendatud või ebamugav, kuid siiski võimalik. Mõjuva põhjusega võib aga olla tegemist juhul, mil protsessitoimingu õigeaegne sooritamine on küll põhimõtteliselt võimalik, kuid see seaks ohtu inimese tervise.<sup>31</sup> Menetlusosalisest sõltumatuks takistuseks võib olla ka näiteks asjaolu, et teave haldusakti olemasolust ei ole vaatamata haldusorgani jõupingutustele siiski adressaadini jõudnud, või et tähtaja mööda laskmise on tinginud ettenägematud takistused, haldusorgani põhjendamatu viivitus, haldusorgani eksitavad lubadused või muud sarnased asjaolud.<sup>32</sup> Sealjuures tuleb hinnata, kas menetlusosaline oli tema suhtes läbiviidavast menetlusest teadlik, st pidi olema teadlik, et tema suhtes läbiviidud menetluse kohta väljastab maksuhaldur ka haldusakti<sup>33</sup> ning kas ta tegi endast oleneva, et ta jõuaks pöörduda halduskohtusse tähtaegselt või et hilinemine kaebuse esitamisel oleks võimalikult väike.<sup>34</sup>

Lisaks eelnevale võib erandlikel juhtudel arvestada ka menetlusosalise subjektiivseid võimeid asjadest aru saada ja oma käitumist õigusaktidele vastavalt juhtida.<sup>35</sup> Nii on Riigikohus leidnud haldusasjas nr 3-3-1-57-02, et küllaldane põhjus tähtaja ennistamiseks võib olla ka õiguslikes küsimustes kogenematu inimese eksimus protsessitoimingutes. Samuti võib tähtaja ennistamise üheks põhjuseks osutada vaidlustamisviite puudumine haldusaktis.<sup>36</sup> Samas ei saa ka õiguslikult kogenematul isikul olla alust eeldada, et vaidlust saab lahendada suvalises korras ja määramatult pika aja jooksul ega loota, et tähtaja ületamine oleks vabandata, kui kaebaja pole olnud piisavalt hoolikas selleks, et selgitada välja vaidluse algatamise kord ja tähtajad.<sup>37</sup> Nendel juhtudel, kus haldusakti mõjud ei olnud ega saanudki olla ette nähtavad, kuid alles hiljem selgub, et need mõjud kahjustavad isiku õigusi, ei ole õige ennistada kaebetähtaega. Pärast kaebetähtaja möödumist ilmnenu asjaolud väljuvad piiridest, mis on antud seadusega halduskohtule kaebuse läbivaatamisel, sest halduskohus kontrollib haldusakti

---

<sup>30</sup> RKHKm 16. jaanuarist 2009. a nr 3-3-1-75-08, p 16.

<sup>31</sup> RKHKm 19. jaanuarist 2001. a nr 3-3-1-59-00, p 1.

<sup>32</sup> RKHKm 25. jaanuarist 2001. a nr 3-3-1-58-00, p 2.

<sup>33</sup> RKHKm 13. oktoobrist 2009. a nr 3-3-1-65-09, p 16.

<sup>34</sup> RKHKm 25. jaanuarist 2001. a nr 3-3-1-58-00, p 3.

<sup>35</sup> RKHKm 16. jaanuarist 2009. a nr 3-3-1-75-08, p 16.

<sup>36</sup> RKHKm 20. märtsist 2006. a nr 3-3-1-16-06, p 7.

<sup>37</sup> RKHKm 1. oktoobrist 2002. a nr 3-3-1-57-02, p 19.

andmise õiguspärasust akti andmise hetkel. See ei takista tähtaegselt esitatud kaebuste puhul kontrollida, kas asutus on piisava põhjalikkusega välja selgitanud akti andmisel tähtsust omavad asjaolud. Kui hiljem ilmnevad asjas uued asjaolud, siis peab selle haldusakti kohta tegema otsuse esmajärjekorras pädev täitevvõimu asutus. HMS § 44 lg 2 sätestab võimaluse menetluse uuendamiseks ja selle taotluse esitamiseks.<sup>38</sup>

Seega kui isik on vaide või kaebuse esitamise tähtaja mööda lasknud ning puudub alus menetlustähtaja ennistamiseks, võib ta esitada haldusorganile taotluse ja paluda haldusakt kehtetuks tunnistada vaid juhul, kui on ilmnenud uued olulised tõendid, isiku õigusi piirava akti aluseks olnud asjaolu või õigusnorm on ära langenud või teistel HMS § 44 lg 1 sätestatud alustel.<sup>39</sup>

Käesoleva töö punktis 1.3 toodud näites nr 1 lähtub autor eeldusest, et isikul puudusid menetlustähtaja ennistamiseks mõjuvad põhjendused. Seega tuleb analüüsida, kas isik oleks pidanud taotlema menetluse uuendamist ning kas maksuhalduril oleks sellisel juhul olnud kohustus menetlus uuendada ja haldusakt kehtetuks tunnistada.

HMS § 44 lg 1 reguleerib menetluse uuendamist ja loetleb alused, millede esinemise korral uuendab haldusorgan menetlusosalise taotlusel haldusmenetluse. Kui isik kinnitab menetluse uuendamise taotluses mõne HMS § 44 lg 1 aluse olemasolu ning haldusorgan sellise aluse tuvastab, uuendab haldusorgan menetluse.<sup>40</sup>

Menetlus tuleb uuendada kui esineb vähemalt üks järgmistest HMS § 44 lg-s 1 toodud alustest:

- taotluse esitaja õigusi kestvalt piirava haldusakti andmise aluseks olnud asjaolu või õigusnorm on ära langenud;
- asjas ilmnevad uued olulised tõendid, mis ei olnud isikule haldusmenetluse ajal teada;
- jõustunud kohtuotsusega on tuvastatud, et haldusakt on antud või toiming on sooritatud pettuse või ähvardusega või muul viisil haldusorgani õigusvastase mõjutamise tulemusena või et haldusorgani nimel tegutsenud isik on haldusmenetluse käigus pannud toime kuriteo;

---

<sup>38</sup> RKHKo 8.oktoobrist 2002. a nr 3-3-1-56-02, p 10.

<sup>39</sup> M. Mikiver, (viide 19), lk 35.

<sup>40</sup> RKHKo 21. veebruarist. a nr 2011 3-3-1-80-10, p 21.

- jõustunud kohtuotsusega on tühistatud kohtuotsus, millel haldusakt põhines.

Samas ei tähenda menetluse uuendamine automaatselt seda, et vastav haldusakt tuleb tingimata tühistada või muuta, vaid uuendatud menetluses peab haldusorgan haldusakti kehtetuks tunnistamise otsustama üldjuhul oma diskretsiooniõiguse alusel.<sup>41</sup>

Uuendatud menetluses vaadatakse haldusakti tühistamise taotlus läbi vastavalt HMS-is haldusakti tühistamise, muutmise ja kehtetuks tunnistamise kohta sätestatule. Haldusakti andnud haldusorgan võib menetluse uuendamisest keelduda, st jätta isiku taotluse menetluse uuendamiseks rahuldamata üksnes juhul, kui HMS § 44 lg-s 1 nimetatud asjaolu ei ole tõendatud ega usutavalt põhjendatud või kui see asjaolu on haldusorgani poolt ümber lükatud.<sup>42</sup>

Analüüsid käesoleva bakalaureusetöö punktis 1.3 toodud näidet 1, tekib paratamatult küsimus, kas äriühingu registrist kustutamise fakt enne maksuotsuse tegemist saab olla selliseks uueks asjaoluks, mis tooks endaga kaasa menetluse uuendamise HMS § 44 lg 1 alusel.

Riigikohus on otsuses nr 3-3-1-6-07 selgitanud, et korralduse õiguspärasuse hindamiseks selle andmise ajal tuleb välja selgitada, kas korralduse andmist välistavad asjaolud olid või pidid olema teada ka korralduse väljaandjale või korralduse adressaadile. Juhul, kui korralduse väljaandja tegutses korralduse andmisel õiguspäraselt, ei saanud korraldus selle andmise ajal olla õigusvastane.

Kohtuotsusest nähtub, et korralduse väljaandja pidi teadma korralduse andmist välistavatest asjaoludest, kui nimetatud asjaolu kontrollimise kohustus enne korralduse väljaandmist tulenes seadusest. Seega kui selline kohustus tuli seadusest, kuid haldusorgan on hoolsuskohustust rikkudes jätnud nimetatud asjaolud kontrollimata, oli tegemist andmise hetkel õigusvastase haldusaktiga. Järelikult pidid need asjaolud haldusorganile teada olema, st kui haldusorgan oleks täitnud oma hoolsuskohustust, oleks haldusorganile nimetatud asjaolud teatavaks saanud, mistõttu ei saa neid käsitleda uute asjaoluna.

---

<sup>41</sup> RKHKo 10. novembrist 2004. a nr 3-3-1-36-04, p 11.

<sup>42</sup> RKHKo 21. veebruarist. a nr 2011 3-3-1-80-10, p 21.



Iseenesest ei saa haldusorgani poolseid menetluslikke vigu käsitleda haldusakti adressaadile kahjulikult, kuid käesoleva näite puhul pidid need asjaolud teada olema ka kaebajale endale – asjaolu, et äriühing oli vastutusotsuse tegemise hetkel registrist kustutatud, ei saanud ka kaebajale teadmata olla – ning tal oli võimalus haldusakti õigusvastasuse tuvastamisel nõuda haldusorganilt või kohtult selle kehtetuks tunnistamist. Seega ei olnud nimetatud näite puhul tegemist uue asjaoluga ning haldusorganil puudus alus menetluse uuendamiseks.

Kuivõrd menetluse uuendamise asjaolud puudusid, ja samuti puudusid mõjuvad põhjused menetlustähtaja ennistamiseks, oli isik haldusakti vaidlustamata jätmisega oma õiguskaitsevahendite kasutamise võimaluse minetanud vähemalt hooletusest.

Lisaks haldusakti adressaadi poolt kasutatavatele õiguskaitsevahenditele on ka haldusorganil endal võimalus haldusakt kehtetuks tunnistada. Kui isik on haldusakti vaidlustamisel seotud 30-päevase tähtajaga, siis haldusorgan võib omal algatusel haldusakti kehtetuks tunnistada ka hiljem, kui haldusakt on juba jõustunud. HMS ei anna aga haldusorganile piiramatut voli antud haldusakte suvaliselt tagasi võtta, vaid ka sellisel juhul kehtivad omad reeglid ja piirangud.<sup>43</sup> Haldusakti kehtetuks tunnistamiseks kindla regulatsiooni sätestamise vajadus tuleneb eelkõige legaalsuse ja õiguskindluse põhimõtetest. Pärast vaidlustamistähtaja lõppemist tekib haldusakti adressaadil ja ka kolmandatel isikutel usaldus, et haldusakt jääb kehtima ning et haldusaktiga antud õigusi või määratud kohustusi ei ole võimalik enam niisama lihtsalt ära võtta.<sup>44</sup> Seega on seadusandja ette näinud konkreetsed tingimused, mille korral on teatud olukordades võimalik kehtetuks tunnistada ka juba jõustunud haldusakt. Kuna jõustunud haldusakti kehtetuks tunnistamine võib teatud juhtudel riivata isiku usaldust haldusakti kehtima jäämise suhtes, kehtima jäämine aga minna vastuollu legaalsuse põhimõttega, tuleb haldusorganil haldusakti kehtetuks tunnistamisel hinnata ja kaaluda kõiki haldusakti kehtetuks tunnistamisega ja kehtetuks tunnistamata jätmisega kaasnevaid tagajärgi.

---

<sup>43</sup> M. Mikiver, (viide 19), lk 35.

<sup>44</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk 247.

## 2.2 Haldusorgani kohustus haldusaktide kehtetuks tunnistamiseks isiku kasuks

### 2.2.1 Haldusakti kehtetuks tunnistamine isiku kasuks haldusmenetluse seaduse alusel

HMS eristab haldusaktide kehtetuks tunnistamise aluseid vastavalt sellele, kas kehtetuks tunnistamine toimub isiku kasuks või tema kahjuks. Lisaks haldusakti mõjule eristatakse HMS-is eraldi õiguspärase ja õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamist.

Haldusakti kehtetuks tunnistamise otsustamisel lähtutakse eelkõige selle andmise ajal valitsenud õiguslikust ja faktilisest olukorrast. Tähtis on see, kas haldusakt oli ajal, mil ta välja anti, õigusvastane või mitte.<sup>45</sup>

Võimalik on ka olukord, kus haldusakt on küll andmise ajal õigusvastane, kuid haldusakti kehtetuks tunnistamise otsustamise ajal valitseva õigusliku regulatsiooni ja faktiliste asjaolude kohaselt oleks see haldusakt õiguspärane. Sellisel juhul tuleb akt tagasiulatuvalt kehtetuks tunnistada, selle alusel tekkinud faktilised tagajärjed tagasi täita või selle tõttu tekkinud kahju hüvitada ning anda uus haldusakt, kui vastava küsimuse reguleerimine haldusaktiga on endiselt vajalik.<sup>46</sup>

Isiku kasuks on võimalik kehtetuks tunnistada nii õiguspärast kui õigusvastast haldusakti. Kuna haldusakti kehtetuks tunnistamine toimub isiku kasuks – sellega ei võeta ära haldusakti adressaadilt tema õigusi, vaid kohustused – on selle kehtetuks tunnistamine oluliselt lihtsam kui haldusakti kehtetuks tunnistamine isiku kahjuks. Kuigi koormav haldusakt ei too isikule kaasa mingisuguseid hüvesid, mille kehtima jäämise suhtes saaks isikul tekkida usaldus ning mistõttu puudub koormava haldusakti kehtetuks tunnistamisel vajadus kaaluda isiku usaldust haldusakti kehtima jäämise suhtes, tuleb ka sellisel juhul kohaldada kaalutusõigust ja arvestada HMS § 64 lg-s 3 sätestatud asjaolusid. Seetõttu ei pruugi alati üksnes haldusakti õigusvastasus ja asjaolu, et selle kehtetuks tunnistamine on üksnes ühe isiku kasuks ja mitte kellegi kahjuks, viia veel selle haldusakti kehtetuks tunnistamiseni.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk 350.

<sup>46</sup> *Ibid.*, lk 350.

<sup>47</sup> *Ibid.*, lk 350.

Kuna koormava õigusvastase haldusakti puhul on adreassaadi huvi sama halduse õiguspärasuse tagamise huviga, siis võib haldusorgan koormava õigusvastase haldusakti tühistada põhimõtteliselt alati. Sellegi poolest on tegemist haldusorgani kaalutusotsusega ning haldusakti adreassaadil puudub alus akti tühistamist nõuda, kuivõrd ta on oma nõudeõiguse vaidlustamistähtaja möödudes juba minetanud ja puuduvad alused menetluse uuendamiseks. Tühistamine on siiski välistatud, kui see ei saa enam mõjutada haldusaktist tulenenud õiguslikke tagajärgi,<sup>48</sup> näiteks isik on haldusakti täitnud ning selle tagasi täitmine ei ole enam võimalik.

HMS § 65 lg 1 kohaselt võib haldusorgan koormava ja õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistada nii edasiulatuvalt kui tagasiulatuvalt.<sup>49</sup> See tähendab, et sõltuvalt asjaoludest võib haldusorgan otsustada, kas haldusakt tunnistatakse kehtetuks tagasiulatuvalt – haldusakt tühistatakse, nagu polekski seda olnud – või edasiulatuvalt – haldusakt loetakse kehtivaks kuni kehtetuks tunnistamise momendini.<sup>50</sup> Haldusakti tagasiulatuvalt kehtetuks tunnistamisel tuleb haldusorganil likvideerida haldusakti andmisega tekkinud kahju ning haldusakti alusel saadu tagastada. Arvestades asjaolu, et ka sellisel juhul on tegemist haldusorgani diskretsiooniga, tuleb edasi- või tagasiulatuvat kehtetuks tunnistamist haldusaktis põhjendada.

Õiguspärase haldusakti kehtetuks tunnistamine on üldjuhul lubamatu.<sup>51</sup> Seda eelkõige seetõttu, et haldusakti adreassaadil ning avalikkusel on tekkinud usaldus haldusakti kehtima jäämise suhtes ning puuduvad objektiivsed põhjused õiguspärase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks. Vaatamata eeltoodule võib siiski esineda olukordi, kus on põhjendatud andmise hetkel õiguspärase haldusakti kehtetuks tunnistamine. Seetõttu on HMS-is õiguspärase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks isiku kasuks ette nähtud konkreetsed alused, mille kohaselt võib õiguspärase koormava haldusakti kehtetuks tunnistada üksnes edasiulatuvalt. Haldusakti kehtetuks tunnistamist on piiratud siiski olukorras, kus sama sisuga haldusakt tuleks uuesti välja anda, või kui kehtetuks tunnistamine oleks vastuolus seadusega. Näiteks ei tohi haldusorgan ettekirjutust kehtetuks tunnistada olukorras, kus isikule on tehtud

---

<sup>48</sup> I. Pilving. Haldusakti tühistamine halduse poolt. *Juridica* 1998, nr 8, lk 392-397.

<sup>49</sup> Ka soodustava õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamine on HMS § 66 lg 1 kohaselt lubatud nii edasiulatuvalt kui tagasiulatuvalt, kuid sealjuures tuleb arvestada isiku usaldust haldusakti kehtima jäämist suhtes.

<sup>50</sup> M. Mikiver, (viide 19), lk 36.

<sup>51</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk 351.

ettekirjutus likvideerida teatud osa ehitisest, mis on varisemisohtlik, kuid varisemisoht ei ole kadunud ning samasisuline ettekirjutus tuleks uuesti teha.<sup>52</sup>

HMS § 65 lg 3 kohaselt tuleb haldusakt isiku taotlusel tunnistada kehtetuks asjaolude muutumisest alates, kui langeb ära kestvalt õigusi piirava haldusakti andmise alus õiguslike või faktiliste asjaolude muutumise tõttu. Nimetatud säte annab isikule õiguse nõuda haldusakti kehtetuks tunnistamist ning välistab haldusorgani tavapärase diskretsiooniõiguse – kui haldusorgan on tuvastanud HMS § 65 lg-s 3 sätestatud asjaolud, on tal kohustus haldusakt kehtetuks tunnistada.<sup>53</sup> Seega haldusakti isiku kasuks kehtetuks tunnistamiseks kohustavad asjaolud on järgmised:

- haldusakt on isiku õigusi piirav – haldusakt keelab või välistab õiguse kasutamise osaliselt või täielikult, seab õiguse kasutamisele täiendavaid tingimusi või raskendab oluliselt õiguse kasutamist;
- õiguste piiramine on kestav – haldusaktis kehtestatud keelud või kohustused peavad olema jätkuva iseloomuga.<sup>54</sup> Isiku õiguste piiramine ei tohi olla toimunud minevikus, siis puudub vajadus haldusakti kehtetuks tunnistamiseks. Õiguste piiramine peab jätkuma vähemalt haldusakti kehtetuks tunnistamise ajal. nt kohustus ehitist lammutada.<sup>55</sup>

Isiku kasuks õiguspärase haldusakti kehtetuks tunnistamise vajadus võib tuleneda ka otseselt mõnest eriseadusest. Samas võib seadusega olla otsesõnaliselt sätestatud ka keeld mingit liiki õiguspärase haldusaktide kehtetuks tunnistamisele.<sup>56</sup> Kui kehtetuks tunnistamine toimub ühe isiku kasuks ja teise isiku kahjuks, lähtutakse sätetest, mis reguleerivad haldusakti kehtetuks tunnistamist isiku kahjuks (HMS § 64 lg 4).

## **2.2.2 Haldusakti kehtetuks tunnistamine isiku kasuks maksukorralduse seaduse alusel**

HMS kui üldseadus annab üksnes üldised alused haldusakti kehtetuks tunnistamiseks ning konkreetne regulatsioon menetlustoimingute sooritamiseks on sätestatud eriseadustes. Juhul, kui eriseadustes erisätted puuduvad, on võimalik rakendada HMS-is sätestatut.

---

<sup>52</sup> M. Mikiver, (viide 19), lk 37.

<sup>53</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk 353.

<sup>54</sup> *Ibid.*

<sup>55</sup> *Ibid.*

<sup>56</sup> *Ibid.*, lk 352.

MKS-i 3. peatükist – maksumenetluse üldsätted – tulenevalt kohaldatakse maksumenetluses HMS-is sätestatud, kui MKS-is, maksuseadustes või tollieeskirjades ei ole ette nähtud teisiti. Haldusaktide kehtetuks tunnistamist MKS-i 3. peatükk eraldi ei reguleeri, seega tuleb maksuhalduri haldusaktide kehtetuks tunnistamisel lähtuda üldjuhul HMS §-des 64-70 sätestatust. Siiski on maksukorralduse seaduse 8. peatüki all – maksudeklaratsioon ja maksu määramine – eraldi reguleeritud ka maksu- ja vastutusotsuse koostamise, nende muutmise ning kehtetuks tunnistamise alused. Täpsemalt reguleerivad maksuotsuse muutmist ning kehtetuks tunnistamist MKS §-d 101-104, mis sätestavad maksuotsuse muutmise ja kehtetuks tunnistamise alused. Kuigi MKS § 101 lg-s 1 sätestatud alused maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks ei ole ammendavad ning sama lõike punktist 5 tulenevalt võib maksuotsust muuta ja kehtetuks tunnistada muudel seadusega sätestatud juhtudel, siis sama punkti teine lause keelab maksuotsuse kehtetuks tunnistamisel kohaldada HMS-is haldusakti muutmist ja kehtetuks tunnistamist reguleerivaid sätteid. Seega tuleb maksu- ja vastutusotsuste kehtetuks tunnistamisel lähtuda üksnes MKS-is sätestatust.

Eeltoodust tulenevalt on käesolevas töös toodud näidete puhul võimalik vastutusotsust kehtetuks tunnistada üksnes MKS §-de 101-104 kohaselt.

Maksuotsuste kehtetuks tunnistamise eristamise vajadus teiste haldusaktide kehtetuks tunnistamisest tuleneb maksuotsuse ja muude haldusaktide olemuslikust erisusest. Maksuotsuse näol on tegemist maksuõigussuhet tuvastava haldusaktiga. Maksuotsuse koostamisele eelneb alati maksurevisjon või üksikjuhtumi kontroll, mille käigus kontrollitakse maksukohustuslase poolt deklareeritud summade õigsust ning vajadusel määratakse täiendav tasumisele kuuluv maksusumma.<sup>57</sup> Seega on maksuotsus oma olemuselt koormav haldusakt, mis erineb oma olemuselt muudest haldusaktidest ning vajab seetõttu ka erisätteid tema kehtetuks tunnistamise osas.

Samuti tuleb maksuotsuse kehtetuks tunnistamisel ette näha erisus seoses maksuhalduri õigusega kontrollida maksukohustuse vastavust maksusumma määramise aegumistähtaja

---

<sup>57</sup> L. Lehis, (viide 6), lk 117.

jooksul ning ka juhul, kui kontrolli tulemusel on antud maksuotsus, peab maksuhalduril olema võimalus teatud asjaoludel seda otsust enne maksusumma määramise aegumist muuta.<sup>58</sup>

Kuivõrd maksusumma määramine on lubatud üksnes MKS §-s 98 sätestatud aegumistähtaja jooksul, on selle ajaga piiratud ka maksu- ja vastutusotsuse andmine, muutmine ja kehtetuks tunnistamine. Teisisõnu olukorras, kus maksuhaldur tuvastab maksuotsusest sellise vea, mille tõttu tuleks maksuotsus kehtetuks tunnistada, võib ta menetlust jätkata ja maksusumma uue maksuotsusega uuesti määrata üksnes juhul, kui maksuotsus on tehtud ning postiasutusele üle antud enne aegumistähtaja lõppu. Pärast aegumistähtaja möödumist ei või selles asjas maksuotsust teha ega muuta või kehtetuks tunnistada selles maksuasjas varem tehtud maksuotsust (MKS § 98 lg 4). Erandina on sätestatud maksusumma määramise aegumistähtaja kulgemise algamine tagasiulatuva mõjuga sündmuse korral selle sündmuse saabumise aastale järgneva kalendriaasta 1. jaanuarist arvates tingimusel, et tõendid on säilinud (MKS § 103 lg 4).<sup>59</sup>

Kui üldiselt saab haldusakte kehtetuks tunnistada nii edasi ulatuvalt kui tagasiulatuvalt ning HMS seab piirangud vaid üksikutes olukordades, siis maksuotsust ei saa kehtetuks tunnistada edasiulatuvalt, vaid maksuotsuse muutmisel või kehtetuks tunnistamisel on tagasiulatuva mõju.<sup>60</sup>

MKS § 101 lg 1 sätestab maksuotsuse muutmise ja kehtetuks tunnistamise üldised alused, mille kohaselt võib maksuotsust muuta või kehtetuks tunnistada järgmistel juhtudel:

- maksukohustuslase nõusolekul või taotlusel või;
- kui maksuotsuse on teinud asjas mittepädev haldusorgan või;
- kui maksuotsuse tegemine saavutati pettuse või ähvarduse teel või muid ebaseaduslikke viise kasutades või;
- haldusaktis olevate ilmsete kirja- või arvutusvigade parandamiseks või;
- muudel seadusega sätestatud juhtudel, välja arvatud HMS 4 peatüki 4. jaos sätestatud juhtudel.

---

<sup>58</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SE seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: [www.riigikogu.ee](http://www.riigikogu.ee), 19.05.2013, 8. ptk. 4. jao kommentaarid.

<sup>59</sup> *Ibid.*

<sup>60</sup> *Ibid.*

Ka siin on tegemist haldusorgani diskretsiooniga, mille kohaselt võib maksuhaldur kaaluda, kas tunnistada maksuotsus kehtetuks või jätta kehtima.

Kõige levinum maksuotsuse muutmise alus on maksukohustuslase taotlus, näiteks vaide või kaebuse esitamine. Sellisel juhul võib maksuhaldur kogu maksuasja tervikuna uuesti läbi vaadata ning selle tulemusena määrata ka vaidlustatud maksusummast suurema summa.<sup>61</sup> MKS § 101 lg 2 seab maksuotsuse kehtetuks tunnistamisele maksukohustuslase taotlusel piirangu, mille kohaselt võib maksuotsust muuta või kehtetuks tunnistada maksukohustuse vähendamiseks üksnes siis, kui maksuotsuse muutmise või kehtetuks tunnistamise taotlus on esitatud maksuotsuse vaidlustamiseks ettenähtud tähtaja jooksul, või kui möödunud tähtaeg on ennistatud. Maksukohustust suurendavalt saab teha muudatusi ka pärast maksuotsuse vaidlustamise tähtaja möödumist, kui maksusumma määramise tähtaeg ei ole möödunud.<sup>62</sup> Seega on maksuotsuse kehtetuks tunnistamist isiku taotlusel maksukohustust vähendavalt piiratud ka ajaliselt, mis tähendab, et kui maksukohustuslane ei esita haldusorganile taotlust selleks ettenähtud tähtaja jooksul, puudub maksuhalduril alus maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks või selle muutmiseks maksukohustuse vähendamiseks. Maksuhalduril jääb küll võimalus maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks muudel MKS-is toodud alustel, näiteks uue asjaolu ilmnemisel, kuid kui selliseid aluseid ei esine, puudub haldusorganil alus maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks olenemata sellest, kas tegemist on õiguspärase või õigusvastase haldusaktiga.

Võttes arvesse, et MKS § 10 lg-st 1 tulenevalt on maksuhaldur kohustatud kontrollima maksude arvestamise ja tasumise õigsust, jälgima, et makse tasutakse ja maksusoodustusi kohaldatakse seadusega sätestatud suuruses ja korras ning nõudma sisse maksuvõlad ja et seaduslikkuse põhimõttest tulenevalt ei ole maksuhalduril õigust jätta nimetatud kohustusi täitmata, ei saa maksuhaldur maksuotsuse kehtetuks tunnistamisel lähtuda ametniku suvast, vaid konkreetsetest tingimustest. Seetõttu on töö autori hinnangul MKS § 101 lg-s 1 sätestatud alus – isiku taotlusel – liiga lai. Kehtetuks tunnistamine peab toimuma konkreetsetel alustel ning isiku taotlus saab olla vaid üldine kehtetuks tunnistamise alus, mida tuleks seaduses eraldi täpsustada.

---

<sup>61</sup> L. Lehis, (viide 6), lk 125.

<sup>62</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SE seletuskiri, (viide 58), § 101 kommentaarid.

Töö autori hinnangul oleks ka MKS-is põhjendatud hinnata maksuotsuse kehtetuks tunnistamise vajalikkust vastavalt haldusakti õiguspärasusele ning reguleerida maksuotsuse erisusest tingitud olukordi, näiteks topeltnmaksustamise oht, veel täiendavalt.

MKS § 101 lg 1 p 2 kohaselt võib maksuotsust muuta või kehtetuks tunnistada, kui maksuotsuse on teinud asjas mittepädev haldusorgan. Ka see säte ei ole töö autori hinnangul käesoleval hetkel enam ajakohane, vaid on vastuolus HMS § 63 lg 2 p-s 3 sätestatuga. Nimelt on HMS-is sätestatu kohaselt haldusakt, mille on andnud selleks mittepädev haldusorgan, tühine, MKS aga käsitleb seda kui haldusakti, mida saab kehtetuks tunnistada. Seega on nimetatud sätted vastuolulised ning segadust tekitavad – ühelt poolt võib haldusakti adressaat jätta tühise haldusakti tähelepanuta ega pea eraldi kehtetuks tunnistamist taotlema, teiselt poolt oleks haldusakt justkui kehtiv ning isik peaks nõuda selle kehtetuks tunnistamist. Töö autori hinnangul peaks pädevusnorme rikkuv haldusakt olema igal juhul tühine algusest peale.

Ülejäänud MKS § 101 lg-s 1 sätestatud alused on seotud kas vormivigadega – haldusaktis esinevad ilmsed kirja- või arvutusvead – või kui maksuotsuse tegemine saavutati pettuse või ähvarduse teel või muid ebaseaduslikke viise kasutades.

Analüüsid käesoleva töö punktis 1.3 toodud näidet nr 1 ning võttes arvesse asjaolu, et isik on kaebetähtaja mööda lasknud, mistõttu puudub võimalus haldusakti kehtetuks tunnistamiseks isiku taotlusel, ei esine ka teisi MKS § 101 lg-s 1 nimetatud aluseid.

Kui MKS § 101 sätestab maksuotsuse kehtetuks tunnistamise üldised alused, siis §-st 102 tulenevad alused maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks uue asjaolu või tõendi ilmnemisel. Seadusandja on MKS eelnõu seletuskirjas käsitlenud sellise uue asjaoluna olukorda, kus maksuotsust ei olnud võimalik 30-päevase kaebetähtaja jooksul vaidlustada, sest vaidlustatud asjaolu ei olnud veel tekkinud või ei olnud asjaosalistele teada. See tähendab, et tegemist peab olema asjaolu või tõendiga, mis maksuotsuse tegemise ajal eksisteerisid, kuid ei olnud asjaosalistele teada. Teisisõnu on tegemist asjaolu või tõendiga, millest ilmneb, et maksukohustus ei ole maksuotsuses määratud kindlaks sellises ulatuses, nagu ta peaks olema vastavalt tegelikele asjaoludele. Uuteks asjaoludeks võivad olla näiteks õigussuhted, millest maksuhaldur polnud varem teadlik, näiteks üürihuhe, uuteks asjaoludeks ei loeta



õigusnormide tõlgenduste muutumist.<sup>63</sup> Nii on ka Riigikohus tsiviilasjas nr 3-2-2-6-97 leidnud, et teistmise aluseks olevaks uueks asjaoluks saab olla kohtu poolt tuvastamisele kuuluv asjaolu juriidilise faktina. Erinevate õiguse allikate tõlgendus ei ole uueks asjaoluks juriidilise faktina ja pole seega ka teistmise aluseks.

MKS § 102 lg 1 kohaselt tunnistatakse maksuotsus uue tõendi või asjaolu ilmnemisel kehtetuks maksukohustuse suurendamiseks või maksukohustuse vähendamiseks, kui asjaolu või tõendi hiljem teatavaks saamine ei olnud põhjustatud maksukohustuslase tahtlusest või hooletusest. See tähendab, et maksuotsuse muutmisel või kehtetuks tunnistamisel tuleb arvestada ka asjaoludega, mis põhjustasid asjaolu või tõendi hilisema ilmnemise. Näiteks kui maksukohustuslane on teadlik teatud kulude mahaarvamise võimalusest, kuid jätab teadlikult maksuhaldurile asjas tähtsust omavad tõendid esitamata, ei saa ta nendele teadmistele ka pärast maksusumma määramist tugineda. Kuna maksukohustuslane ei täida õigeaegselt talle seadusega pandud kaasaaitamiskohustust, jäävad maksu vähendavad asjaolud arvesse võtmata ning maksuotsust seetõttu hiljem muuta ei saa.<sup>64</sup> Ka Riigikohus on haldusasjas nr 3-3-1-47-07 asunud seisukohale, et juhul kui on tuvastatud, et isik jättis maksumenetluses tõendid esitamata tahtlikult, kuulub kohaldamisele MKS § 102 lg 1 p 2. Hooletuse osas võib näiteks tuua olukorra, kus maksukohustuslane on asjaoludest teadlik aga ei ole endale nende maksustamisalast tähendust selgeks teinud, näiteks ei ole lugenud tuludeklaratsiooni ja selle täitmise juhendit korralikult läbi, ja seetõttu on asjaolu deklareerimata jättnud.<sup>65</sup>

Riigikohus on praktikas näinud uue asjaoluna ka olukorda, kus pärast maksuotsuse jõustumist toimunud kriminaalmenetluses tuvastatakse hiljem uued asjaolud, mis seavad kahtluse alla jõustunud maksuotsuse õigsuse. Ka sellisel juhul on maksukohustuslasel õigus taotleda maksuotsuse muutmist või kehtetuks tunnistamist vastavalt MKS § 102 lõikele 1. Asjaolu, et maksuotsuse kohta on varasemast ajast olemas jõustunud kohtuotsus, ei võta ära õigust rakendada MKS § 102 lõiget 1. Jõustunud kohtuotsus vaid kinnitab haldusakti õiguspärasust, mitte ei keela haldusorganil õiguspärasest haldusakti muuta, kui seadus näeb ette sellise võimaluse.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SE seletuskiri, (viide 58), § 102 kommentaarid.

<sup>64</sup> *Ibid.*

<sup>65</sup> *Ibid.*

<sup>66</sup> RKHKo 7. detsembrist 2007. a nr 3-3-1-63-06, p 9.

Kui maksuotsuse tegemist või muutmist põhjustava uue asjaolu või tõendiga kaasneb samaaegselt ka maksukohustust vähendavate asjaolude ilmumine, on maksuhalduril kohustus neid maksustamisel arvesse võtta (MKS § 102 lg 2).

Lisaks eelnevale võib revisjoni tulemusel tehtud või muudetud maksuotsust kehtetuks tunnistada või muuta ainult siis, kui uus asjaolu on tuvastatud seoses maksukuriteoga, milles on alustatud kriminaalmenetlust või tahtliku maksualase väärteo toimepanemisega ja mille kohta on jõustunud kohtulahend (MKS § 102 lg 3). MKS § 102 lg 4 paneb maksuhaldurile selles olukorras kohustuse kaaluda avalikku huvi ja maksukohustuslase usaldust. Samuti väärteo raskust ning muid asjaolusid, mille tõttu tõend või asjaolu ei ilmnenu revisjoni käigus, sh võimalikku uurimisprintsipi rikkumist maksuhalduri poolt.<sup>67</sup> Kuna revisjoni eesmärgiks on maksukohustusega seotud asjaolude ammendav kindlakstegemine, siis on selle tulemusel antud haldusakti muutmise keeld uute asjaolude või tõendite ilmumise tõttu ka põhjendatud. Erandiks on juhud, mil maksukohustuslane on tahtlikult rikkunud oma kohustusi – peitnud, hävitanud, võltsinud dokumente, takistanud maksuhalduri tegevust maksu määramise raskendamise eesmärgil jne.<sup>68</sup>

Nagu käesoleva töö punktist 2.1.2 toodud analüüsist nähtub, ei ole näide 1 puhul tegemist olukorraga, kus oleks pärast haldusakti jõustumist ilmnenu sellised uued asjaolud, mis tooksid endaga kaasa menetluse uuendamise. Samuti ei ole tegemist uue asjaoluga ka MKS § 102 mõistes, mistõttu puudub alus menetluse uuendamiseks ja vastutusotsuse kehtetuks tunnistamiseks MKS § 102 alusel.

MKS § 103 sätestab veel mitmed olulised maksuotsuse muutmise alused. MKS § 103 lg 1 kohaselt on sellisteks alusteks maksuotsuse tegemise aluseks olnud eelhaldusakti muutmine või kehtetuks tunnistamine, samuti selles asjas uue eelhaldusakti andmine; tagasiulatava mõjuga sündmuse tõttu või; topeltmaksustamise vältimine teineteist välistavate maksuotsuste tõttu, samuti arvestades välislepingus sätestatud.

Eelhaldusakt on HMS kohaselt haldusakt, millega tehakse õiguslikult siduvalt kindlaks haldusakti andmisel tähtsust omav asjaolu. HMS eelnõu seletuskirja kohaselt ei saa hiljem otsuse tegemisel eelhaldusaktis tuvastatud asjaoludest mööda minna, välja arvatud juhul, kui

---

<sup>67</sup> L. Lehis, (viide 6), lk 125.

<sup>68</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SE seletuskiri, (viide 58), § 102 kommentaarid.

eelhaldusakt tunnistatakse kehtetuks või muudetakse.<sup>69</sup> Seega võib eelhaldusakti muutmise kõne alla tulla eelkõige siis, kui maksukohustuslane on vaidlustanud eelhaldusakti, kui see ei ole takistanud lõpliku haldusakti täitmist.<sup>70</sup> Eeltoodud sätet rakendatakse näiteks maamaksuteate aluseks oleva maa maksustamishinda määrava haldusakti muutmise või kehtetuks tunnistamise korral. Samuti võib olla tegemist haldusaktiga, millest sõltub maksusoodustuse või -vabastuse saamine.<sup>71</sup>

Maksuotsust muudetakse või tunnistatakse kehtetuks ka tagasiulatuva mõjuga sündmuse korral. Erinevalt MKS §-s 102 sätestatust, mis laieneb juhtudele, mil maksuotsuse tegemise ajal eksisteerinud asjaolu või tõend sai teatavaks hiljem, reguleerib see säte maksuotsuse muutmist hiljem saanud sündmuse tagajärjel, näiteks lepingu kehtetuks tunnistamine, tehingu tühisuse ilmnemine,<sup>72</sup> tulumaksuga maksustatud väljamakse tagastamine, käibemaksuga maksustatud kauba tagastamine, saadud tulu konfiskeerimine või muu sündmus, mille tulemusena varem maksustatud maksuobjekt langeb ära.<sup>73</sup>

Samuti muudetakse või tunnistatakse maksuotsus kehtetuks ka selleks, et vältida topeltmaksustamist.<sup>74</sup> Teineteist välistavad maksuotsused on otsused, millega määratakse maksukohustuslasele seesama maksusumma, maksusoodustus või -vabastus mitmekordselt, seesama maksusumma korduvana mitmele isikule või ühe maksustamisperioodi maksukohustus korraga mitme maksustamisperioodi eest (MKS § 103 lg 2). Sellist maksuotsust võib maksukohustuse vähendamiseks muuta või kehtetuks tunnistada, kui maksukohustuslasele on määratud seesama maksusumma mitmekordselt. Kui maksusoodustust või -vabastust on arvestatud mitmekordselt, võib maksukohustuse suurendamiseks maksuotsust muuta või kehtetuks tunnistada, kui maksusoodustuse või -vabastuse mitmekordsus tulenes maksukohustuslase esitatud valeandmetest (MKS § 103 lg 3). Topeltmaksustamise vältimise eesmärgil maksuotsuse muutmise või kehtetuks tunnistamise aluseks on ka välisleping. Näitena võib tuua siirdehindade korrigeerimise.<sup>75</sup>

---

<sup>69</sup> *Ibid.*, § 103 kommentaarid.

<sup>70</sup> L. Lehis, (viide 6), lk 125.

<sup>71</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SE seletuskiri, (viide 58), § 103 kommentaarid.

<sup>72</sup> *Ibid.*

<sup>73</sup> L. Lehis, (viide 6), lk 125.

<sup>74</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SE seletuskiri, (viide 58), § 103 kommentaarid.

<sup>75</sup> *Ibid.*

Maksuotsuse muutmise ja kehtetuks tunnistamise reeglid laienevad ka juhtumitele, mil maksuotsuse kehtetuks tunnistamise tulemusel antakse uus haldusakt. Samuti rakendatakse ülalkirjeldatud reegleid vastutusotsuse muutmisele ja kehtetuks tunnistamisele. Kui maksuotsust muudetakse maksukohustust vähendavas suunas, ei saa ka kolmas isik vastutada varem kehtinud haldusakti alusel määratud suurema maksukohustuse eest. Samuti laienevad eelnimetatud sätted maamaksuseaduses tehtava muudatuse kohaselt ka maamaksuteatele ning §-s 89 sätestatud erisusi arvestades ka füüsilisele isikule tema poolt tasumisele kuuluva tulumaksu kohta saadetavale maksuteatele.<sup>76</sup>

Käesolevas töös näidatena toodud olukordades ei ole kohaldatav ka MKS § 103. Seega puuduvad sellistel juhtudel, kui isik ei ole haldusakti tähtaegselt vaidlustanud, kehtivas MKS-is alused ja kohustus maksu- ja vaideotsuse kehtetuks tunnistamiseks.

Analüüsisides Saksamaa maksuseadustikus – Abgabenordnung (AO) – haldusaktide kehtetuks tunnistamist reguleerivaid sätteid, nähtub, et AO regulatsioon sarnaneb oma sisult MKS-is sätestatuga. Haldusaktide üldised kehtetuks tunnistamise alused on sätestatud AO §-des 130-132 ning need vastavad ulatuslikult Saksamaa haldusmenetluse seaduse – *Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)* – §-dele 48 jj.<sup>77</sup> Maksuotsuse kehtetuks tunnistamist reguleerivad AO §-d 172-177, mis sarnanevad oma sisult MKS-is maksuotsuste kehtetuks tunnistamise kohta sätestatuga. Peamine erinevus AO ja MKS-i vahel seisneb selles, et AO-s on maksuotsuste kehtetuks tunnistamine reguleeritud põhjalikumalt, kui MKS-is. Lisaks sellele on AO-sse sisse toodud ka konkreetsed juhud, mil tuleb haldusakti kehtetuks tunnistamise otsustamisel lähtuda isiku usaldusest haldusakti kehtima jäämise suhtes ning võimalused maksuotsustes oluliste vigade korrigeerimiseks.

Analoogselt MKS-iga, puuduvad ka AO-s alused õigusvastase maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks haldusorgani initsiatiivil.

---

<sup>76</sup> Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SE seletuskiri, (viide 58), § 103 kommentaarid.

<sup>77</sup> H. Maurer, (viide 15), lk 128.

### 3 ÕIGUSE ÜLDPÕHIMÕTTED, MILLEGA TULEB ARVESTADA HALDUSAKTI KEHTETUKS TUNNISTAMISEL

#### 3.1 Õiguskindluse põhimõte

Õigusriigis ei tohi riigivõim käituda eraisikuga oma suva järgi, vaid võimu teostamine on piiratud individuaalsete põhiseaduslike õigustega. Õigusriigi olulised osad on muuhulgas nii õiguskindlus, kui ka halduse seaduslikkus.<sup>78</sup>

Õiguskindluse põhimõttest tulenevalt on õiguse eesmärk luua korrapära ja stabiilsust ühiskonnas. Õiguskindluse põhimõte tuleneb PS §-st 10 ning see printsiip peab looma kindluse kehtiva õigusliku olukorra suhtes, st haldusakti adressaadil peab olema võimalus pärast haldusakti jõustumist tugineda haldusakti kehtivusele. Õiguskindlus tähendab nii selgust kehtivate õigusnormide sisu osas (õigusselguse põhimõte) kui ka kindlust kehtestatud normide püsijäämise suhtes (õiguspärase ootuse põhimõte).<sup>79</sup>

Õiguspärane ootus on üks usalduskaitse põhimõtte osa, mis on omakorda õiguskindluse põhimõtte osaks.<sup>80</sup> Õiguspärase ootuse põhimõtte kohaselt peab igäihel olema võimalus kujundada oma elu mõistlikus ootuses, et õiguskorraga talle antud õigused ja pandud kohustused püsivad stabiilsetena ega muutu rabavalt isikule ebasoodsas suunas.<sup>81</sup>

Õiguskindluse põhimõtte eesmärgiks on õigusrahu saabumise tagamine ning see kaitseb üksikisiku ja riigi vahelist usaldussuhet, keelustades üksikisikule ebasoodsate normide tagasiulatuva mõju.<sup>82</sup> Eelnimetatud printsiibist tuleneb riigi kohustus kaitsta isiku usaldust, et tema suhtes antud aktid, mille vaidlustamise tähtaeg on möödunud, jääksid kehtima ning nende suhtes ei oleks hiljem tagasiulatuvalt võimalik kohaldada isikule ebasoodsaid norme või kehtetuks tunnistada soodustavat akti. Isikul peab olema võimalus tugineda pärast vaidlustamistähtaja möödumist teadmisele, et haldusakt on õiguspärane ja kehtiv ning asuma

---

<sup>78</sup> Ü. Madise, B. Aaviksoo, H. Kalmo, L. Mälksoo, R. Narits, P. Pruks, P. Vinkel. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2012, lk 149.

<sup>79</sup> *Ibid.*, lk 151.

<sup>80</sup> *Ibid.*, lk 151.

<sup>81</sup> *Ibid.*, lk 151; RKPJKo 2. detsembrist 2004. a nr 3-4-1-20-04, p 13.

<sup>82</sup> E-J. Truuväli, O. Kask, L. Lehis, H. Lindpere, U. Lõmus, Ü. Madise, K. Merusk, R. Narits, V. Olle, J. Pöld, H. Schneider. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2002, lk 108.

selle valguses tegutsema ja oma õigusi rakendama.<sup>83</sup> Avalik võim peab isiku sellist õiguspärasust kaitsma. Seetõttu on vajalik piirata haldusakti muutmise või kehtetuks tunnistamise vaidlustamise tähtaegasid ning vaidlustamistähtaaja ületanud haldusaktide vaidlustamise võimalusi olenemata sellest, kellelt tuleb kehtetuks tunnistamise initsiatiiv.<sup>84</sup>

Juhtudel aga, kui haldusakti vaidlustamise tähtaeg ei ole veel möödunud või kui haldusakt on tähtaegselt vaidlustatud, ei saa haldusaktiga soodustatud isikul olla tekkinud õiguspärasust ootust, et seda haldusakti ei vaidlustatagi ning see jääb kehtima. Seetõttu ei ole ka näiteks vaidmenetluses ega ka kohtumenetluses haldusakti kehtetuks tunnistamisel vajalik arvestada kellegi usaldusega vaidlustatud haldusakti kehtima jäämise suhtes. Erandina on siiski Riigikohus<sup>85</sup> leidnud, et kui kaebetähtaeg hakkab kulgema haldusakti andmise hetkest oluliselt hiljem, võib usalduse kaitse motiivil jääda vaidlustatud haldusakt tühistamata ka kohtu poolt.<sup>86</sup>

Eeltoodust nähtub, et usalduskaitse põhimõtte tuleb küsimuse alla ainult siis, kui tegemist on isiku jaoks soodustava haldusakti kehtetuks tunnistamisega, mille suhtes võis isikul tekkida õiguspärane ootus selle kehtima jäämise suhtes. Samas aga ei ole õiguskirjanduses käsitletud õiguskindluse põhimõtte all õigusrahu mõistet ega analüüsitud riigi ja avalikkuse huve õigusrahu saabumise vastu.

### **3.2 Seaduslikkuse põhimõtte**

Seaduslikkuse põhimõtte, mida vahel nimetatakse ka seaduse ülimuslikkuse või seaduspärasuse põhimõtteks, tähendab seda, et otsustusi tuleb teha üldtuntud ja tunnustatud põhimõtete või seaduste, mitte aga suva alusel.<sup>87</sup> Teisisõnu tähendab see, et haldus peab vastama kehtivale õiguskorrale ega tohi olla sellega vastuolus.<sup>88</sup> Nimetatud põhimõtte tuleneb PS § 3 lg 1 esimesest lausest, mille kohaselt riigivõimu teostatakse üksnes PS-i ja sellega kooskõlas olevate seaduste alusel. Halduse seaduslikkus tähendab ühelt poolt, et haldusvõim

---

<sup>83</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk 345.

<sup>84</sup> Ibid., lk 346.

<sup>85</sup> RKHKo 16. oktoobrist 2002. a nr 3-3-1-41-02, p 12.

<sup>86</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk 346.

<sup>87</sup> R. Maruste. Põhiseadus ja selle järelevalve. Tallinn: Juura 1997.

<sup>88</sup> K. Merusk, I. Koolmeister, (viide 11), lk 37.

tohib individuaalset vabadust piirata ainult siis, kui teda volitab selleks seadus, ja teiselt poolt, et ükski halduse õigusnorm ei tohi olla vastuolus ühegi kõrgemal asetseva õigusnormiga.<sup>89</sup>

PS § 3 lg 1 esimene lause on PS õigusriigi aluspõhimõtte keskne säte, mis näeb ette seaduslikkuse ehk legaalsuse põhimõtte. Halduse seaduslikkus tähendab ühelt poolt, et täitevvõim tohib individuaalset vabadust piirata ainult siis, kui seda volitab selleks seadus (seadusereservatsiooni põhimõte), ja teiselt poolt, et ükski halduse õigusnorm ei tohi olla vastuolus ühegi kõrgemal astmel oleva õigusnormiga (seaduse prioriteedi põhimõte).<sup>90</sup> Edgar Talvik on käsitlenud legaalsuse põhimõtet avaramalt ning leidnud, et kuna õigusriigis pole kohta politseiriikluse omavolil, peavad kõik avalik-õiguslikud aktid olema lõppastmes kooskõlas konstitutsiooniliste normidega.<sup>91</sup> Talvik teeb vahet legaalsuse põhimõttel ja seaduslikkuse põhimõttel selgitades, et seaduslikkuse ehk seaduspärasuse põhimõtte all mõistetakse seda, et lõppastmes oleksid kõik aktid seaduspärased, st kooskõlas vastavate seadustega. Legaalsuse põhimõtet tuleks käsitleda aga kui õiguspärasuse põhimõtet ning kuna seaduspärasus on vaid üks kvalifitseeritud juhus õiguspärasusest, väljub seaduspärasuse põhimõte õiguspärasuse põhimõttest.<sup>92</sup>

Seega on seaduslikkuse põhimõttest tulenevalt haldusorganil kohustus lähtuda haldusaktide andmisel ja toimingute sooritamisel kehtivast õiguskorrast – PS-ist ja sellega kooskõlas olevatest seadustest (PS § 3 lg 1). See tähendab, et kõik haldusorgani poolt antud haldusaktid peavad olema kooskõlas kehtiva seadusega ja õiguspärased, millest saab omakorda teha järelduse, et õigusvastased haldusaktid tuleb seaduslikkuse põhimõttest tulenevalt kehtetuks tunnistada.

### **3.3 Õiguskindluse ja seaduslikkuse põhimõtete kollisioon**

Õiguskindluse ja õigluse vaheline võitlus on sama vana kui seadus ise. Konflikt õiguskindluse ja õigluse vahel ei lõpe kunagi. See, kumb neist kahest õiguse põhimõttest domineerib teise üle, on eri riikides ja eri aegadel erinev. Nende vahel ei ole kindlat ette määratud suhestumist:

---

<sup>89</sup> E.-J. Truuväli, O. Kask, L. Lehis, H. Lindpere, U. Lõmus, Ü. Madise, K. Merusk, R. Narits, V. Olle, J. Põld, H. Schneider, (viide 82), lk 109.

<sup>90</sup> Ü. Madise, B. Aaviksoo, H. Kalmo, L. Mälksoo, R. Narits, P. Pruks, P. Vinkel. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2012, lk 51.

<sup>91</sup> *Ibid.*, lk 52.

<sup>92</sup> E. Talvik. Legaalsuse põhimõte Eesti Vabariigi põhiseaduse tekkimises, muutmistes ja muutmiskavades. Tartu: Tartu Ülikool 1991, lk-d 12-13.

üks ei saa asendada teist. Ei saa väita, et õiguskindlus on kindlus, et õiglus võidab. Samuti ei ole alust väitmaks, et mingis spetsiifilises õiguse valdkonnas on õigluse ainsaks otstarbeks tagada kindlus.<sup>93</sup>

Nii õiguskindluse kui ka seaduslikkuse põhimõtte on mõlemad oma olemuselt võrdse õigusjõuga ning kumbki neist ei oma isiku suhtes juba ettemääratult suuremat kaalu. Seega peab haldusorgan haldusaktide kehtetuks tunnistamisel kaaluma, võttes arvesse kõiki asjas tähtsust omavaid asjaolusid, sh õiguskindluse ja seaduslikkuse põhimõtet, kas haldusakt tunnistada kehtetuks või jätta kehtetuks tunnistamata.

Õiguskirjanduses on märgitud, et usalduskaitse põhimõtte arvestamise kohustus on üksnes juhtudel, kui haldusakti kehtetuks tunnistamine on kellegi kahjuks. Kui haldusakti kehtetuks tunnistamine kellegi õigusi ega huve ei kahjusta, siis ei saanud kellelgi tekkida kaitsvat ootust haldusakti kehtima jäämise suhtes ning sellisel juhul asuvad konkureerima usalduse kaitse ja seaduslikkuse põhimõtte, ning võib osutada võimalikuks, et viimane peab esimese ees taanduma.<sup>94</sup> Eelnimetatud seisukohast lähtudes tuleks koormavad ning õigusvastased haldusaktid igal juhul kehtetuks tunnistada, hoolimata sellest, et tegemist on juba jõustunud haldusaktiga, sest koormava haldusakti kehtetuks tunnistamine ei riiva kellegi õigusi ning sealjuures ei pea kaaluma kellegi usaldust haldusakti kehtima jäämise suhtes, vaid esile kerkib seaduslikkuse põhimõtte, mille kohaselt tuleb õigusvastased haldusaktid kehtetuks tunnistada.

Töö autori hinnangul on sellise käsitluse puhul jäetud arvestamata kolmandate isikute ning avalikkuse huve. Kuigi juhul, kui tegemist ei ole just topeltnõjuga haldusaktiga, mis on ühe isiku suhtes koormav ning teise isiku suhtes soodustav, akt üldjuhul kolmandate isikute õigusi otseselt ei puuduta, annab selline tõlgendus võimaluse haldusakti adressaadil esitada iga hetk riigile nõue õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks. Seega annaks haldusorgani absoluutne kohustus haldusakti kehtetuks tunnistamiseks võimaluse haldusakti adressaadil nimetatud sättega manipuleerida. Näiteks oleks isikul võimalik, kehtetuks tunnistamise taotlemisega venitamise suured muuhulgas ka oma intressinõuet riigi vastu või vabaneda oma kohustustest kolmandate isikute ees. See võimaldaks viia end õigusvastase maksuotsusega määratud summade tasumisega makseraskustesse ning pärast kolmanda isiku

---

<sup>93</sup> P. H. Neuhaus. Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws – Law and Contemporary Problems. Vol. 28, No. 4, 1963, lk-d 795-807.

<sup>94</sup> A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene, (viide 7), lk 346.



nõude aegumist taotleda maksuotsuse kehtetuks tunnistamist ning selle alusel tasutud summade tagastamist.

Eeltoodud asjaolude pinnalt ei saa haldusaktide kehtetuks tunnistamisel rääkida üksnes haldusakti adressaadi usaldusest haldusakti kehtima jäämise suhtes, vaid usaldus ja huvi haldusakti kehtima jäämise suhtes võib kaudselt tekkida ka kolmandatel isikutel ning avalikkusel. Käesoleva töö punktis 1.3 toodud näide nr 2 puhul, kus maksuhaldur on teinud maksuotsuse pärast aegumistähta lõppu, on hoolimata asjaolust, et tegemist on õigusvastase haldusaktiga, maksuotsusega määratud summad arvestatud riigieelarvesse ning selle arvelt saadud summad kasutatud näiteks uue lasteaia ehitamiseks. Juhul, kui haldusakti adressaadil oleks võimalik ka viis aastat hiljem pöörduda tühistamise nõudega maksuhalduri poole ning nõuda lisaks maksusumma tagastamisele ka intresse, riivaks see tugevalt avalikkuse huve. Seega tuleks sellises olukorras kaaluda maksuotsuse kehtetuks tunnistamise põhjendatust, võttes ühelt poolt arvesse haldusmenetluse üldpõhimõtteid, teiselt poolt aga hinnata, miks haldusakti adressaat on jätnud kasutamata seadusest tulenevad õiguskaitsevahendid. Juhul kui õiguskaitsevahendite kasutamata jätmine on tingitud isiku hooletusest, ei saa töö autori hinnangul seaduslikkuse põhimõte üles kaaluda avalikku huvi ja õiguskindluse põhimõtet, kui isik ise ei ole teinud kaebetähtaja jooksul endast olenevat, et õigusvastane haldusakt saaks kehtetuks tunnistatud.

Töö autori hinnangul olukorras, kus seadusandja on haldusakti adressaadile ette näinud mitmed õiguskaitsevahendid tema õiguste kaitseks õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamisel, ei saa olla põhjendatud haldusakti adressaadi õigus nõuda haldusakti kehtetuks tunnistamist piiramatult, vaid mingi hetk peab saabuma õigusrahu.

Tallinna Halduskohus ja Tallinna Ringkonnakohus on analüüsinud haldusasjas nr 3-11-2515 olukorda, kus Maksu- ja Tolliamet on teinud maksuotsuse kahele äriühingule, kes olid maksuotsuse kohaselt solidaarvõlgnikud. Nimelt tühistas Tallinna Halduskohus haldusasjas nr 3-10-1329 maksuotsuse ühe solidaarvõlgniku suhtes, kuid kuna teine solidaarvõlgnik jättis maksuotsuse vaidlustamata, nõudis maksuhaldur kogu maksuvõla sisse teiselt solidaarvõlgnikult. Viimane pöördus maksuhalduri poole ning taotles menetluse uuendamist ning maksuotsuse kehtetuks tunnistamist, maksuhaldur jättis aga taotluse rahuldamata, mille järel pöördus isik halduskohtusse. Tallinna Halduskohus asus nimetatud asjas seisukohale, et maksuhalduri otsuse, millega maksuhaldur jättis menetluse uuendamata ja maksuotsuse

kehtetuks tunnistamata, tühistamiseks ja menetluse uuendamiseks puudub alus. MKS § 102 lg 1 p 2 kohaselt maksuotsus muudetakse või tunnistatakse kehtetuks uue asjaolu või tõendi ilmumise tõttu maksukohustuse vähendamiseks, kui asjaolu või tõendi hiljem teatavaks saamine ei olnud põhjustatud maksukohustuslase tahtlusest või hooletusest. Kuna maksuotsuse tühistamine ühe solidaarvõlgniku suhtes ei mõjuta kaebaja kohustust tasuda maksuotsuses märgitud tollivõlg, ei saa halduskohtu otsus haldusasjas nr 3-10-1329 pidada uueks asjaoluks, mis võiks kaasa tuua maksmenetluse uuendamise ning kaebaja suhtes tehtud maksuotsuse kehtetuks tunnistamise. Ringkonnakohus on täiendavalt lisanud, et kui kohtuvaidluse lõppedes selgub, et tollimaks tasuti ühe solidaarvõlgniku poolt alusetult, ei lõpeta see tollivõlga teise solidaarvõlgniku suhtes. Ühe solidaarvõlgniku vastutuse äralangemine ei lõpeta teiste solidaarvõlgnike vastutust. Iga solidaarvõlgnik peab tema suhtes esitatud nõuet vajadusel ise vaidlustama. Seega on kohtud asunud seisukohale, et asjaolu, et kohus on ühes menetluses tuvastanud maksuotsuse õigusvastasuse ning ühe solidaarvõlgniku osas maksuotsuse tühistanud, ei too kaasa maksuotsuse tühistamist teise solidaarvõlgniku osas, kes on jätnud maksuotsuse tähtaegselt vaidlustamata. Riigikohus haldusasja menetluse ei võtnud, seega võib järeldada, et Riigikohus on nõustunud ringkonnakohtu otsusega ega pole pidanud vajalikuks midagi lisada.

Haldusakti kehtetuks tunnistamist pärast haldusakti jõustumist on analüüsinud ka Euroopa Kohus kohtuasjas nr C-2/06. Nimetatud kohtuasjas lahendati kohtu eelotsustustaotlus, milles vastas Euroopa Kohus kahele peamisele küsimusele: 1) Kas lõplikuks muutunud haldusakti läbivaatamine ja kehtetuks tunnistamine selleks, et arvestada vahepeal Euroopa Kohtu poolt antud asjassepuutuva ühenduse õiguse tõlgendusega, eeldab, et asjaomane isik on vaidlustanud haldusakti siseriiklikus kohtus ühenduse õigusele tuginedes? 2) Kas ühenduse õigusega vastuolus oleva lõplikuks muutunud haldusakti läbivaatamiseks ja kehtetuks tunnistamiseks taotluse esitamise õigus on ühenduse õiguses õiguslikult põhjendatud mõjuvate eesmärkide tõttu ajaliselt piiratud?

Lühidalt seisnes vaidlus poolte vahel selles, et Hauptzollamt Hamburg-Jonas (kesktolliasutus) nõudis isikult otsusega tagasi temale makstud eksporditoetuse. W. Kempter esitas otsuse peale kaebuse, mis jäeti rahuldamata põhjusel, et kaebuse esitaja ei olnud esitanud tõendeid selle kohta, et toetuse maksmise tingimused oleks täidetud. Kaebus jäi rahuldamata ka viimases kohtuastmes (Bundesfinanzhof), mistõttu muutus kesktolliasutuse tagasinõudmise otsus lõplikuks. Poolteist aastat hiljem sedastas Euroopa Kohus aga teises kohtuasjas, et

toetuse maksmise tingimusele saab toetuse saaja vastu tugineda vaid enne toetuste maksmist. Seda lähenemist kohaldas Bundesfinanzhof ka ühes teises kohtuasjas, mistõttu taotles Kempter VwVfG artikli 51 lg 1 alusel kesktolliasutuselt asjaomase otsuse läbivaatamist ja kehtetuks tunnistamist. Kesktolliasutus jättis taotluse rahuldamata, märkides, et asjaomane kohtupraktika pööre ei tähendanud sellist õiguse muutumist, mis üksi õigustaks VwVfG artikli 51 lg 1 esimeses taandes ette nähtud menetluse uuendamist. Ka selle otsuse peale esitatud vaie jäeti rahuldamata. Seega pöördus Kempter taas kohtu poole viidates Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas C-453/00, milles toodud lõplikuks muutunud haldusakti läbivaatamise tingimused olid tema hinnangul täidetud ka asjaomasas asjas.

Oma eelotsustuse taotluses nendib Finanzgericht Hamburg, et viidatud Euroopa Kohtu otsusest ning Bundesfinanzhofi otsusest nähtuvalt on kesktolliasutuse tagasinõudmise otsus õigusvastane ning esitab küsimuse, kas nimetatud asjaolust tulenevalt on kesktolliasutus kohustatud seda vahepeal lõplikuks muutunud otsust läbi vaatama, olgugi, et kaebuse esitaja ei olnud varasemalt ühenduse õiguse väärade tõlgendamisele tuginenud.

Euroopa kohus vastas esimesele küsimusele, et tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle Euroopa Ühenduse (EÜ) artikliga 234 antud pädevust kasutades ühenduse õigusnormile annab, selgitab ja täpsustab selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda peab või oleks pidanud mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest. Teisisõnu ei ole eelotsusel mitte konstitutiivne, vaid üksnes deklaratiivne väärtus, mistõttu selle mõju avaldub põhimõtteliselt alates tõlgendatud normi jõustumisest. Sellest järeldub, et haldusorgan peab oma pädevuse piires kohaldama ühenduse õigusnormi selles tõlgenduses isegi neile õigussuhetele, mis on tekkinud enne Euroopa Kohtu poolt eelotsuse küsimuse kohta langetatud otsust. Siiski tuleb nimetatud kohtupraktikat tõlgendada koosmõjus õiguskindluse põhimõttega, mis on üks ühenduse õiguses tunnustatud üldpõhimõtetest. Selle kohta tuleb märkida, et haldusakti lõplikkus, mille see akt omandab mõistlike kaebetähtaegade möödumisel – või nagu põhikohtuasjas – õiguskaitsevahendite ammendumisega, aitab kaasa õiguskindlusele, mistõttu ühenduse õigus ei nõua, et haldusorgan oleks põhimõtteliselt kohustatud kehtetuks tunnistama haldusakti, mis on muutunud lõplikuks. Euroopa Kohus on kohtuasjas C-453/00 sedastanud, et teatavad asjaolud võivad EÜ artiklist 10 tuleneva koostööpõhimõtte alusel panna haldusorganile kohustuse vaadata uuesti läbi haldusakt, mis on muutunud lõplikuks siseriiklike õiguskaitsevahendite ammendumise tõttu, et arvestada tõlgendusega, mille Euroopa Kohus on hiljem ühenduse asjaomasele sättele andnud. Euroopa kohus on nende

tingimuste seas, millele uuesti läbivaatamise kohustuse tekkimine võib tugineda, eriti seda, kui viimase kohtuastme otsus, mille alusel on vaidlustatud haldusakt muutunud lõplikuks, põhineb sellest hilisemat Euroopa Kohtu praktikat arvestades ühenduse õiguse vääralt tõlgendusel, mis võeti vastu Euroopa Kohtult eelotsust küsimata. Samuti ei saa Euroopa Kohtu hinnangul eelnimetatud kohtuotsusest tuletada, et pooled peavad olema siseriiklikus kohtus tõstatanud asjaomase ühenduse õiguse sätte kohaldamise küsimuse.

Teise küsimuse vastusena on nimetatud kohtuotsuses selgitatud, et Euroopa Kohus on kohtupraktikas tunnistanud ühenduse õigusega kooskõlas olevaks selle, kui õiguskindluse huvides määratakse mõistlik kaebuse esitamise tähtaeg. Sellised tähtajad ei muudaks ühenduse õiguskorra alusel antud subjektiivsete õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks ja ülemäära raskeks. Sellest väljakujunenud praktikast tuleneb, et liikmesriigid võivad õiguskindluse põhimõtte nimel nõuda, et lõplikuks muutunud ning Euroopa Kohtu hilisema tõlgenduse kohaselt ühenduse õigusega vastuollu sattunud haldusakti uuesti läbivaatamise ja kehtetuks tunnistamise taotlus peab pädevale haldusasutusele olema esitatud mõistliku tähtaja jooksul. Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et ühenduse õigus ei näe lõplikuks muutunud haldusakti uuesti läbivaatamise taotluse esitamise suhtes ette ajalist piirangut. Liikmesriikidele kuulub mõistlike kaebetähtaegade määramise vabadus, mida tuleb teostada kooskõlas ühenduses kehtivate tõhususe ja võrdväärsuse põhimõttega.

Eeltoodust nähtuvalt on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et üldjuhul ei ole liikmesriigil kohustust juba jõustunud haldusakti uuesti läbi vaadata ja kehtetuks tunnistada, kuid see võib olla siiski teatud olukorras põhjendatud. Näiteks olukorras, kus isik on haldusakti õiguspärasuse kohtus kuni viimase astmeni vaidlustanud ning kõik seaduses ettenähtud õiguskaitsevahendid ammendanud, kuid ei ole oma õigust saavutanud, vaid kaebus on jäänud rahuldamata ja haldusakt jõustunud kohtute seaduse vääralt tõlgendamise tõttu. Sellises olukorras peab Euroopa Kohus põhjendatuks isiku taotlusel haldusakt uuesti läbi vaadata ning õigusvastasuse tuvastamisel kehtetuks tunnistada, kuid ka sellisel juhul ei ole riigil kohustus haldusakti kehtetuks tunnistamise taotlusi rahuldada piiramatult, vaid võivad seada selleks mõistliku tähtaja. Seega ei tule Euroopa Kohtu hinnangul anda isikutele piiramatuid õigusi õigusvastase haldusaktide kehtetuks tunnistamiseks, kui nad ei ole neile seadusega ettenähtud õiguskaitsevahendeid tähtaegselt kasutanud.

Seega kinnitab ka Euroopa Kohus, et isikud saavad end õigusvastaste haldusaktide vastu kaitsta riigi poolt ettenähtud menetlusreegleid järgides. Kuigi siseriiklikus õiguses sellist olukorda, kus pärast Riigikohtu otsuse jõustumist ilmneks, et kohus on seadust ebaõigesti kohaldanud või vääralt tõlgendanud, ette tulla ei saa, saab eeltoodud kohtuotsuse pinnalt siiski asuda seisukohale, et seaduslikkuse põhimõtte ei kaalu üles õiguskindluse põhimõtet, kui isik on seadusest tuleneva õiguskaitsevahendite kasutamise võimaluse minetanud, vaid mingi hetk peab saabuma õigusrahu.

Töö autori hinnangul tuleks ka maksuotsuste kehtetuks tunnistamisel lähtuda haldusakti õiguspärasusest ja õigusvastasusest. Samas ei tohiks ka õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamisel, tulenevalt seaduslikkuse põhimõttest, olla tegemist haldusorgani absoluutse kohustusega, vaid haldusorgani kaalutusotsusega, kus haldusorgan võtab arvesse nii isiku usaldust, seaduslikkuse põhimõtet, kui ka muid HMS § 64 lg-s 3 sätestatud asjaolusid – haldusakti andmise ja haldusakti kehtetuks tunnistamise tagajärgi isikule, haldusakti andmise menetluse põhjalikkust, haldusakti kehtetuks tunnistamise põhjuste olulisust ning nende seost isiku osalemisega haldusakti andmise menetluses ja isiku muu tegevusega, haldusakti andmisest möödunud aega ning muid tähtsust omavaid asjaolusid.

Näiteid õigusvastaste haldusaktide kehtetuks tunnistamise kohta võib Eesti õiguspraktikast tuua mitmeid. Näiteks mitmeid aastaid kestnud üleliigsete laovarude vaidluses määras Euroopa Komisjon Eestile suhkrutrahvi ligikaudu 45,7 miljonit eurot, mida riik asus sisse nõudma ettevõtjatelt. Euroopa Kohus langetas 12.07.2012 otsuse, milles leidis, et ettevõtjatelt ei saa üleliigse laovaru tasu nõuda, kuna Euroopa Liidu määrused olid Euroopa Liidu Teatajas nõuetekohaselt eestikeelsena avaldamata ega olnud seega kohustuslikud.<sup>95</sup> Maksu- ja Tolliamet tagastas Euroopa Kohtu otsuse alusel trahviraha kõikidele äriühingutele, kes üleliigse laovaru tasu õigeaegselt vaidlustasid ja kohtusse pöördusid.<sup>96</sup>

Teise näitena võib tuua 2012 aastal väldanud kütuse tagatise vaidlused, kus suur hulk kütusekäitlejaid vaidlustasid Maksu- ja Tolliameti poolt esitatud otsused kütuse tagatise tasumiseks. Vaidlused jõudsid välja Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegiumini,

---

<sup>95</sup> A. Lepik. Euroopa Kohus suhkrutrahvist: üleliigse laovaru tasu ei saa nõuda. Äripäev. 13.07.2012. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.ap3.ee/?PublicationId=97582829-ecd7-4028-940d-e0b5d861eb63>, 19.05.2013. a.

<sup>96</sup> V. Rozental. Suhkrutrahv ettevõtjaile tagasi makstud. Äripäev. 25.09.2012. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.ap3.ee/article/2012/9/25/suhkrutrahv-ettevotjaile-tagasi-makstud>, 19.05.2013. a.

kus Riigikohus tuvastas vedelkütuse seaduse (VKS) § 36 lg 5 ja § 4<sup>2</sup> lg 5 vastuolu PS-iga.<sup>97</sup> Riigikohtu otsuse alusel tunnistas Maksu- ja Tolliamet kõik vaidlustatud otsused kehtetuks.

Lisaks eelnevale kahele juba lõppenud vaidlusele on käesoleva aasta alguses tekkinud vaidlused väljastatud maamaksu teadete üle, kus Eesti Maksumaksjate Liidu ja Eesti Omanike Keskliidu algatusel esitati kohtusse 19 kaebust. Kaebuste esitamise tingis põhiliselt kaks põhjust. Esimene põhjus oli seotud maa sihtotstarbega – kui kortermaja esimesel korrusel asusid kauplused, teenindusettevõtted või bürooruumid, mistõttu oli kogu kinnistule omistatud lisaks elamumaale ka ärimaa või sotsiaalmaa otstarve, ei saanud ükski korteriomanikest kogu maamaksust vabastust. Teine põhjus oli suurte kinnistute kaasomandis olemine. Kui 2012. aastal rakendatud maksusoodustus andis kaas- ja ühisomanike puhul 1500 m<sup>2</sup> suuruse maksuvabastuse igale maksumaksjale, siis 2013 aastal saab kumbki neist oma kodualusele maale maksuvabastust vaid 750 m<sup>2</sup> ulatuses.<sup>98</sup>

Sellistel juhtudel, kui tegemist ei ole üksiku õigusvastase haldusaktiga, vaid selliseid haldusakte on haldusorgan väljastanud massiliselt, mille osas võib tekkida vaidlus haldusakti õiguspärasuse üle, tekitab haldusorgani kohustus õigusvastaste haldusaktide kehtetuks tunnistamiseks totaalse kaose. Esiteks peaks haldusorgan kulutama ressursi õigusvastaste haldusaktide tuvastamiseks ning kehtetuks tunnistamiseks – haldusorgan peaks sellisel juhul kõik väljastatud haldusaktid uuesti üle kontrollima – kui kehtetuks tunnistamine peaks toimuma haldusorgani initsiatiivil. Teiseks, kui kehtetuks tunnistamine peaks toimuma isiku taotlusel piiramatul aja jooksul, läheks see omakorda vastuollu õiguskindluse põhimõttega, kuna sellisel juhul õigusrahu ei saabukski.

Autori hinnangul arvestab kehtiv MKS haldusaktide kehtetuks tunnistamisel piisavalt nii õiguskindluse põhimõtet kui ka seaduslikkuse põhimõtet ning seaduslikkuse põhimõte ei saa üksnes asjaolu tõttu, et koormava haldusakti kehtetuks tunnistamine kellegi õigusi ei riiva, muutuda võrreldes õiguskindluse põhimõttega ülimuslikuks. Sellegi poolest võiks MKS-is olla sätestatud alus maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks selle õigusvastasuse tõttu, kuid see peaks olema piiratud, nii nagu HMS-is, kaebuse esitamise tähtajaga. Seaduslikkuse põhimõttest tuleneva õigusvastaste haldusaktide kehtetuks tunnistamise kohustuse lisamine MKS-i ei ole töö autori hinnangul siiski põhjendatud, kuna see võib tekitada olukorra, kus

<sup>97</sup> RKPJKo 31. jaanuarist 2012. a nr 3-4-1-24-11.

<sup>98</sup> G. Kuusik. Kodualuse maamaksuvabastusega kohtusse. Maksumaksja. Märts (nr 3) 2013.

õigusrahu ei saabuiski, kuna haldusakti adressaadil on õigus nõuda haldusakti kehtetuks tunnistamist piiramatult.

## KOKKUVÕTE

Haldusorgan teostab oma ülesandeid läbi haldusaktide andmise ja toimingute sooritamise. Kuna tahestahtmata võib tekkida olukord, kus haldusorgani poolt antud haldusaktis esineb suuremaid või väiksemaid vigu, on oluline, et haldusakti adressaadil oleks võimalik sellist haldusakti vaidlustada ning taotleda õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamist.

Käesolev bakalaureusetöö käsitleb haldusaktide kehtetuks tunnistamist maksukorralduse seaduses. Autor seadis bakalaureusetöö rõhuasetuse koormavate haldusaktide kehtetuks tunnistamisele maksuhalduri initsiatiivil ning analüüsis millised alused on sätestatud jõustunud, kuid õigusvastaste haldusaktide kehtetuks tunnistamiseks MKS-is ning HMS-is.

Bakalaureusetöös püstitatud hüpotees, et maksuhalduril puudub kehtiva seaduse alusel kohustus õigusvastase maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks isiku kasuks haldusorgani enda initsiatiivil, leidis kinnitust. Töö raames läbiviidud MKS-i analüüsi käigus tuvastas autor, et MKS kohaselt puudub maksuhalduril kohustus koormava õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks.

Hüpoteesi kontrollimiseks otsis autor bakalaureusetöös vastust kolmele küsimusele, mille vastused on kokkuvõtvalt välja toodud järgnevalt:

1. Millised on haldusakti adressaadi õiguskaitsevahendid õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks?

Hetkel kehtiva seaduse kohaselt on haldusakti adressaadil haldusakti saamisel ning selle õigusvastaseks pidamisel võimalus esitada 30 päeva jooksul alates haldusakti kättesaamisest vaie haldusorganile või kaebus halduskohtule. Kui isik otsustab vaide kasuks, on tal hiljemalt 30. päeval pärast vaideotsuse kättesaamist võimalik esitada ka kaebus halduskohtule. Juhul kui isik jätab mõjuval põhjusel haldusakti vaidlustamata, on tal võimalik pärast mõjuva põhjuse ära langemist esitada haldusorganile või kohtule menetlustähtaja ennistamise taotlus. Samuti on HMS-is ette nähtud võimaluse taotleda menetluse uuendamist ja haldusakti kehtetuks tunnistamist pärast haldusakti jõustumist, kui asjas ilmnevad uued asjaolud, mis ei olnud haldusakti tegemise hetkel pooltele teada.



2. Kas MKS kohustab maksuhaldurit õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamiseks pärast haldusakti formaalset jõustumist?

Erinevalt HMS-is sätestatud, ei erista MKS õigusvastase ja õiguspärase haldusakti kehtetuks tunnistamist, vaid on maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks ette näinud üldised alused, olenemata sellest kas tegemist on õiguspärase või õigusvastase haldusaktiga. Seega on MKS, võrreldes HMS-iga, seadnud maksuotsuse kehtetuks tunnistamisele oluliselt kitsamad piirid.

Maksuhalduril puudub MKS alusel võimalus maksu- ja vastutusotsuse kehtetuks tunnistamiseks, võttes arvesse haldusakti õigusvastasust. Maksuotsuse saab kehtetuks tunnistada üksnes konkreetsetel alustel, näiteks ilmsete kirja- või arvutusvigade parandamiseks, topeltmaksustamise vältimiseks jms. Samas teatud MKS-is toodud kehtetuks tunnistamise alused – maksuotsuse võib kehtetuks tunnistada isiku taotlusel – on tunduvalt laiemad, kui HMS-is sätestatud alused, mis võimaldavad haldusakti isiku taotlusel kehtetuks tunnistada üksnes juhul, kui selleks on täidetud konkreetsed alused.

Seega ei reguleeri MKS maksuotsuse kehtetuks tunnistamist lähtuvalt haldusakti õiguspärasusest ja õigusvastasusest, ei näe ette maksuotsuse kehtetuks tunnistamise kohustust haldusakti õigusvastasuse tõttu, ega ka maksuotsuse kehtetuks tunnistamise võimalust maksuotsuse õigusvastasuse tuvastamisel pärast haldusakti jõustumist.

3. Kas legaalsuse põhimõtte kaalub üles õigusrahu põhimõtte haldusakti kehtetuks tunnistamisel?

Analüüsima, kas maksuhalduril peaks olema kohustus õigusvastase maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks ka pärast haldusakti jõustumist, analüüsis autor bakalaureusetöö kolmandas peatükis õiguskindluse ja seaduslikkuse põhimõtet ning nende omavahelist vastandumist haldusaktide kehtetuks tunnistamisel.

Kokkuvõtvalt jõudis autor järeldusele, et kehtivas MKS-is puudub maksuhalduril kohustus ning alused jõustunud maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks maksuhalduri enda initsiatiivil. Kuigi PS-ist tuleneva seaduslikkuse põhimõtte kohaselt peavad kõik kehtivad haldusaktid olema kooskõlas PS-i ja selle alusel antud seadustega, tuleb maksuotsuse kehtetuks tunnistamisel arvestada ka õiguskindluse põhimõtet, avalikku huvi ning haldusakti jõustumise

põhjuseid. Seega ei saa haldusakti kehtetuks tunnistamisel lähtuda üksnes seaduslikkuse põhimõttest ning juhul kui haldusakt on jõustunud põhjusel, et isik on jätnud õiguskaitsevahendid tähtaegselt kasutamata, ei ole põhjendatud jõustunud haldusakti hilisem kehtetuks tunnistamine, vaid mingil hetkel peab saabuma ka õigusrahu.

Autor leidis bakalaureusetöös esitatud lõppjäreluste tegemisel toetust ka Euroopa Kohtu praktikast, mille kohaselt ei pea ka Euroopa Kohus põhjendatuks jõustunud kui õigusvastase haldusakti kehtetuks tunnistamist olukorras, kus isiku õiguskaitsevahendite ammendumine on tingitud isiku enda tegevusest või tegevusetusest.

Autor asus bakalaureusetöös seisukohale, et kehtiv MKS arvestab haldusaktide kehtetuks tunnistamisel piisavalt nii õiguskindluse põhimõtet kui ka seaduslikkuse põhimõtet ning seaduslikkuse põhimõte ei saa üksnes asjaolu tõttu, et koormava haldusakti kehtetuks tunnistamine kellegi õigusi ei riiva, muutuda võrreldes õiguskindluse põhimõttega ülimuslikuks. Autori hinnangul võiks ka MKS-is olla sätestatud alus maksuotsuse kehtetuks tunnistamiseks selle õigusvastasuse tõttu, kuid see peaks olema piiratud, nii nagu HMS-is, kaebuse esitamise tähtajaga. Seaduslikkuse põhimõttest tuleneva õigusvastaste haldusaktide kehtetuks tunnistamise kohustuse lisamine MKS-i ei ole töö autori hinnangul siiski põhjendatud, kuna see võib tekitada olukorra, kus õigusrahu ei saabukski, kuna haldusakti adressaadil on õigus nõuda haldusakti kehtetuks tunnistamist piiramatult.

Käesolev bakalaureusetöö annab isikutele teadmise, et haldusaktide vaidlustamisel tuleb tähelepanelikult järgida seaduses sätestatud menetlustähtaegsid. Jättes õigusvastase haldusakti tähtaegselt vaidlustamata ning minetades seetõttu oma õiguskaitsevahendid, võivadki mitmed sisuliselt õigusvastased haldusaktid jääda isiku suhtes kehtima ning nende hilisemaks kehtetuks tunnistamiseks puudub alus.

## SUMMARY

### **Repeal of an administrative act by a public authority in favour of the private party under the Taxation Act**

In the course of performance of their duties public authorities issue administrative acts and take measures. Any public authority is, when issuing administrative acts or taking measures, acting through officials who, quite naturally, make mistakes. As a result situations may arise where the administrative act which has been issued is unlawful.

Although on many such occasions the Estonian Tax and Customs Board does repeal unlawful administrative acts upon an application of the addressee to that effect once it has determined them to be unlawful, situations nevertheless arise where the addressee does not use the remedies available to him.

In view of the fact that it is not always evident (to the tax authorities) whether an administrative act is unlawful or not – with the question instead requiring thorough analysis of evidence and applicable law – it is quite possible that some aspects of an administrative act which are actually unlawful will be deemed due to for example subjective appraisal of evidence by the tax authorities to be lawful. If the addressee does not contest such an administrative act in court, that administrative act may remain in force *vis-a-vis* the addressee despite its unlawfulness.

This thesis deals with avenues and grounds open to the public authority itself for repeal of its administrative acts. The general provisions regulating the repeal of administrative act are contained in sections 64-70 of the Act on Administrative Procedure. The Taxation Act contains separate provisions which regulate specifically repeal of tax assessment notices. This thesis concentrates on this latter regulation.

The hypothesis of this thesis could be formulated as follows: under the current Taxation Act the tax authorities have no duty to repeal an unlawful administrative which has come into force and become binding. Three questions may, in turn, be formulated as means of testing the correctness of that hypothesis.

- What are the remedies available to an addressee of an unlawful administrative act to attain the repeal of that administrative act?
- Does the Taxation Act place the tax authorities under an obligation to repeal an unlawful administrative act after it has formally come into force and become binding?
- Does the principle of legality outweigh the principle of legal certainty when it comes to repeals of administrative acts?

This thesis comprises three chapters. The first deals with the issues pertaining to coming into force and binding nature of an administrative and its validity as well as preconditions for lawfulness and unlawfulness of an administrative act. It likewise deals with the necessity differentiating between the foregoing when repealing administrative acts. It also contains examples of unlawful administrative acts which nevertheless remain in force (i.e. are valid).

The second chapter deals with remedies available to an addressee of an unlawful administrative act for purposes of attaining its repeal. Such an addressee may either challenge such an administrative act in administrative proceedings or contest it in court. Once that possibility is forfeited (i.e. once the time for submitting a challenge or contesting the administrative act passes) it is still possible for the challenge or the contest to be allowed out of time provided that there were sufficiently serious grounds for delay in the challenge or the contest. It is also possible to make an application for the reconsideration of the issue decided by the administrative act – if circumstances come to light which were unknown (to the addressee) at the time of issuing that administrative act.

The second chapter deals likewise with the grounds of repeal of administrative acts set forth in the Act on Administrative Procedure and in the Taxation Act. Examples are then given of situations when those grounds could come into play. Finally, that chapter contains an analysis of any duty which the tax authorities might have to repeal on their own motion an unlawful administrative act despite the fact that the addressee has forfeited his remedies.

The third chapter deals with the principles of legality of legal certainty as well as their possible conflicts in the context of repeal of administrative acts.

The correctness of the aforementioned hypothesis was confirmed as a result of the research conducted for the purposes of the preparation of the present thesis. The conclusion reached herein is that the current Taxation Act places the tax authorities under no duty to repeal an unlawful tax assessment notice which has attained validity – furthermore there are even no grounds for the tax authorities to do so. Although the principle of legality which derives from the Estonian Constitution does require all administrative acts to comply with the Constitution itself and with any legislation enacted in accordance with it, when repealing a tax assessment notice due consideration must also be given to the principle of legal, the public interests and the reasons why the (unlawful) administrative act came into force (i.e. became valid) in the first place. The principle of legality cannot serve as the sole overriding consideration when deciding whether to repeal an (unlawful) administrative act or not. In a situation where an administrative act came into force (i.e. became valid) because of the fact that the addressee did not resort to the remedies available to him to attain its repeal and has subsequently forfeited the possibility of resorting to those remedies, a subsequent repeal of that administrative act cannot, in principle, be justified. At some moment in time legal certainty requires that no further changes to the *status quo* are made.

It is suggested in the thesis that the provisions of the current Taxation Act dealing with repeal of administrative acts give due effect both to the principle of legality as well as the principle of legal certainty. The principle of legality cannot in and of itself override the principle of legal certainty in any and every situation where a purported repeal of an administrative act, which administrative act is burdensome on the addressee, would seem not to be in any way prejudicial to any interests of any third parties. It is suggested in the thesis that the Taxation Act should be amended so as to enable the tax authorities to repeal a tax assessment notice on their own motion on the ground of its unlawfulness. However that ground should only be available for a limited period of time – for as long as it is possible to contest that administrative act in court. The Act on Administrative Procedure already provides for such a ground for administrative acts other than tax assessment notices. It is also suggested that placing the tax authorities under a duty, informed by the principle of legality, to repeal any unlawful administrative act would not be justified. That could lead to a situation where legal certainty is never attained for an addressee of an (unlawful) administrative act would forever remain in a position to request that that administrative act be repealed.

## KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

### Kasutatud kirjandus

1. **A. Aedmaa, E. Lopman, N. Parrest, I. Pilving, E. Vene.** Haldusmenetluse käsiraamat. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 2004.
2. **E. Andersen.** Riigivastutus. Õppematerjal kohtunikele. Tartu: Riigikohus 2009.
3. **F. Klein.** Abgabenordnung (AO). Kommentar / Einschließlich Steuerstrafrecht. 9. Auflage. München: Beck Juristischer Verlag 2006.
4. **G. Kuusik.** Kodualuse maamaksuvabastusega kohtusse. Maksumaksja. Märts, nr 3, 2013.
5. **L. Lehis.** Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
6. **K. Lind.** Riigivastutusõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2002.
7. **Ü. Madise, B. Aaviksoo, H. Kalmo, L. Mälksoo, R. Narits, P. Pruks, P. Vinkel.** Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2012.
8. **R. Maruste.** Põhiseadus ja selle järelevalve. Tallinn: Juura 1997.
9. **H. Maurer.** Haldusõigus. Üldosa. [tõlkijad: T. Kõrnas. (lk 1-225), H. Blonde. (lk 226-545); eessõna: K. Siigur., K. Vilms]. Tallinn: Juura 2004.
10. **K. Merusk, I. Koolmeister.** Haldusõigus. Õpik Tartu Ülikooli õigusteaduskonna üliõpilastele. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus 1995.
11. **M. Mikiver.** Haldusmenetlus ja haldusakti koostamine. Tallinn: Sisekaitseakadeemia 2002.
12. **P. H. Neuhaus.** Legal Certainty versus Equity in the Conflict of Laws – Law and Contemporary Problems. Vol. 28, No. 4, 1963, lk-d 795-807.
13. **N. Parrest, A. Aedmaa.** Ülevaatlik õppematerjal haldusõigusest. Avaliku teenistuse arendus- ja koolituskeskus. Tallinn: Eesti Vabariigi riigikantselei 2005.
14. **N. Parrest.** Menetlus- ja vormivigade õiguslikud tagajärjed haldusmenetluses. Magistritöö. Tartu 2005.
15. **I. Pilving.** Haldusakti tühistamine halduse poolt. Juridica 1998, nr. 8, lk-d 392-397.
16. **E. Talvik.** Legaalsuse põhimõte Eesti Vabariigi põhiseaduse tekkimises, muutmistes ja muutmiskavades. Tartu: Tartu Ülikool 1991.
17. **E-J. Truuväli, O. Kask, L. Lehis, H. Lindpere, U. Lõmus, Ü. Madise, K. Merusk, R. Narits, V. Olle, J. Põld, H. Schneider.** Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Juura 2002.

## **Kasutatud normatiivaktid**

18. Abgabenordnung. BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61; BGBl. I S. 1084. Kättesaadav arvutivõrgus: [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html), 19.05.2013.
19. Haldusmenetluse seadus. 01. jaanuar 2002. a – RT I 2001, 58, 354; RT I, 23.02.2011, 8.
20. Halduskohtumenetluse seadustik. 01. jaanuar 2012. a – RT I, 23.02.2011,3; RT I, 25.10.2012, 10.
21. Eesti Vabariigi põhiseadus. 28. juuni 1992. a – RT 1992, 26,349; RT I, 27.04.2011, 2.
22. Maksukorralduse seadus. 20. veebruar 2002. a – RT I 2002, 26, 150; RT I, 17.04.2013, 14.
23. Vedelkütuse seadus. 29. jaanuar 2003. a – RT I 2003, 21, 127; RT I, 15.11.2012, 6.
24. Verwaltungsverfahrensgesetz. BGBl. I S. 102; BGBl. I S. 2827. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.gesetze-im-internet.de/vwvfg/index.html>, 19.05.2013.

## **Kasutatud Eesti kohtupraktika**

25. RKTkm 4. septembrist 1997. a nr 3-2-2-6-97.
26. RKHKm 19. jaanuarist 2001. a nr 3-3-1-59-00.
27. RKHKm 25. jaanuarist 2001. a nr 3-3-1-58-00.
28. RKHko 6. veebruarist 2001. a nr 3-3-1-60-00.
29. RKHKm 1. oktoobrist 2002. a nr 3-3-1-57-02.
30. RKHKm 8. oktoobrist 2002. a nr 3-3-1-56-02.
31. RKHko 16. oktoobrist 2002. a nr 3-3-1-41-02.
32. RKHko 7. juunist 2004. a nr 3-3-1-20-04.
33. RKHko 10. novembrist 2004. a nr 3-3-1-36-04.
34. RKPJKo 2. detsembrist 2004. a nr 3-4-1-20-04.
35. RKHko 22. märtsist 2007. a nr 3-3-1-6-07.
36. RKHko 14. novembrist 2007. a nr 3-3-1-47-07.
37. RKHko 7. detsembrist 2007. a nr 3-3-1-63-06.
38. RKHko 12. maist 2008. a nr 3-3-1-16-08.
39. RKHKm 16. jaanuarist 2009. a nr 3-3-1-75-08.
40. RKHKm 13. oktoobrist 2009. a nr 3-3-1-65-09.
41. RKHko 4. detsembrist 2009. a nr 3-3-1-75-09.

42. RKHKO 21. veebruarist 2011. a nr 3-3-1-80-10.
43. TlnRnKo 30. juunist 2011. a nr 3-10-1329.
44. RKHKO 16. novembrist 2011. a nr 3-3-1-65-11.
45. RKPJKo 31. jaanuarist 2012. a nr 3-4-1-24-11.
46. TlnRnKo 29. maist 2012. a nr 3-11-2515.

### **Kasutatud Euroopa Kohtu praktika**

47. EKO 13 jaanuarist 2004. a kohtuasjas *Kühne & Heitz NV v Produktschap voor Pluimvee en Eieren*. nr C-453/00.
48. EKO 12 veebruarist 2008. a kohtuasjas *Willy Kempter KG v Hauptzollamt Hamburg-Jonas* otsus. nr C-2/06.
49. EKO 12 juulist 2012. a kohtuasjas *AS Pimix v Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskus ja Põllumajandusministeerium*. nr C-146/11.

### **Kasutatud avaldamata materjal**

50. Maksu- ja Tolliamet. Kohtuvaidluste ja vaidemenetluse statistika seisuga 31.12.2012. a. (Autori valduses)

### **Muud allikad**

51. Haldusmenetluse seaduse eelnõu SE 456 seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: [www.riigikogu.ee](http://www.riigikogu.ee), 19.05.2013. a.
52. Maksukorralduse seaduse eelnõu 886 SE seletuskiri. Kättesaadav arvutivõrgus: [www.riigikogu.ee](http://www.riigikogu.ee), 19.05.2013. a.
53. Maksuamet võidab 75 protsenti vaidlustest. – Delfi. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://majandus.delfi.ee/news/uudised/maksuamet-voidab-75-protsenti-vaidlustest.d?id=16791774>, 19.05.2013. a.
54. **P. Reiljan.** Ettevõtja, vaidle maksuametiga julgemini – Äripäev 16.02.2012. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://leht.aripaev.ee/images/publicationimages/1b54958c-09f4-44c4-9a0b-46a91e38eec9-Paper/issue.pdf>, 19.05.2013. a.



55. **A. Lepik.** Euroopa Kohus suhkrurahvist: üleliigse laovaru tasu ei saa nõuda – Äripäev 13.07.2012. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.ap3.ee/?PublicationId=97582829-ecd7-4028-940d-e0b5d861eb63>, 19.05.2013. a.
56. **V. Rozental.** Suhkrurahv ettevõtjaile tagasi makstud. – Äripäev 25.09.2012. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.ap3.ee/article/2012/9/25/suhkrurahv-ettevotjaile-tagasi-makstud>, 19.05.2013. a.

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina Jane Rõuk (sünnikuupäev: 11.05.1985)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose Haldusakti kehtetuks tunnistamine isiku kasuks haldusorgani poolt maksukorralduse seaduses, mille juhendaja on Lasse Lehis
  - 1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
  - 1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, **20.05.2013**