

Ma prof. J. Vaabul'ile  
hindamiseks.

8.5.40. M. Kadari.

Riigiteaduskonnale;  
Kõik avalikud diplomataadid;

6. mail 40.

Ni 47.  
TAMM

M. S. P. ja  
HALDUSAKT

UUES

ÄRIMAKSU SEADUSES

A [M.H.H.G.]

Loj. juur. 24. V 40.

Boris Meret.

1940.a.

Haldusakt uues  
Ärimaksu seaduses

## S i s u k o r d:

Sissejuhatus . . . . .	lhk.	1.
Haldusaktide skemaatiline ülevaade . . .	lhk.	3.
Haldusaktid AMS-es . . . . .	lhk.	20.
1. Määrused . . . . .	lhk.	21.
2. Korraldised. . . . .	lhk.	22.
A. Kohustavad korraldised. . . . .	lhk.	23.
a. Maksustamiskorraldised . . .	lhk.	24.
b. Trahvikorraldised. . . . .	lhk.	29.
c. Nõudekorraldised . . . . .	lhk.	31.
d. Sundkorraldised. . . . .	lhk.	33.
e. Määramiskorraldised. . . . .	lhk.	34.
f. Sissenõudmise korraldised. .	lhk.	35.
B. Õigustavad korraldised. . . . .	lhk.	35.
a. Dispensid. . . . .	lhk.	36.
b. Konsensid. . . . .	lhk.	38.
c. Kontsessioonid . . . . .	lhk.	40.
C. Muundavad korraldised . . . . .	lhk.	43.
D. Negatiivsed korraldised . . . .	lhk.	45.
3. Toimingaktid . . . . .	lhk.	47.
a. Teatised . . . . .	lhk.	47.
b. Kutsed . . . . .	lhk.	48.
c. Erivormistised . . . . .	lhk.	49.
d. Registreeringud. . . . .	lhk.	49.

Kasustatud materjal.

1. Juhan Vaabel, Eesti riigi-maksundusõiguse põhi-  
probleeme, Tartu, 1934.  
Osundatud - Vaabel, Põhiprobleeme.
2. Artur-Tõeleid Kliimann, Administratiivakti teoo-  
ria, Tartu, 1932.  
Osundatud - Kliimann, Teooria.
3. Ärimaksu seadus (RT 1938, 39, 353).
4. Maksustamiskorralduse seadus (RT 1932, 1, 1).
5. Otsemaksude seadus Ärimaksu osas (VSK 1914.a. V  
köide, II osa) i. Maksuseadused ja Määrused I,  
A.Ehin, H.Reelaid jt., Tallinn, 1937.
6. N. Bilbassov, Eesti Vabariigis maksev Riigiärimaksu  
seadus, Tallinn, 1922.

=====

S i s s e j u h a t u s .

Eesti riigi maksundusõiguses omab tähelepanavat tähtsust ärimaksustamist korraldav õigusnormistik. Senini kehtiv kord ärimaksustamisel baseerub veneaegsele Otsemaksude seaduse ärimaksu osale (VSK 1914.a. V köide II osa.). Aastate kestel on tarvilik olnud seda seadust vastavalt muutunud oludele ja ajanõuetele kohaldada ja parandada. Ning tungiv vajadus eestikeelse sellekohase seaduse järelle on leidnud väljenduse Riigihoidja poolt 6.aprillil 1938 a. dekreedina antud ja samal aastal Riigi Teatajas nr.39 (art.353) avaldatud Ärimaksu seaduses.

Nimetatud seadus, nagu iga üldnorm, mis käsitleb vaid abstraktseid impersonaalseid üldjuhtumeid, annab üldised alused ärimaksustamiseks, piiritades maksuolmastiku, maksukohuslased, jne.jne. Tegelikus elus selle seaduse eeskirju täites ilmneb aga tarvidus üksikutel konkreetsetel juhtu-

meil mitmesuguste maksustamist teostavate asutiste ja ametnike üht või teist liiki toimingute ja nende poolt antavate aktide järele, mis võimaldavad selle seaduse eeskirjade kohaldamist igale üksikule ärimaksustamise konkreetsele juhtumile.

Ärimaksu seaduses otseselt määratud ja selle seaduse rakendamisel vajalikuks osutuvate haldusaktide lähem vaatlus ja määritlemine ongi käesoleva töö ülesandeks. Siinkohal on aga tingimata vajalik märkida ühte asjaolu. Ärimaksu seaduse (allpool tarvitame selle seaduse märkimiseks lühendit - ÄMS) § 121 lausub, et see seadus pannakse kehtima eriseadusega. Senini aga niisugust eriseadust ei ole antud, mispärast ka ÄMS tegelikult kehtivust ei oma. Seega ÄMS-est tulenevate haldusaktide vaatlemine võib olla vaid puht-teoreetiline, mis omakord tingib, et meie ei pääse allpool kohati vajalike paralleelide tõmbamisest kehtivast ärimaksustamise korrast ja praksises väljakujunenud sellekohastest vormidest. Niisuguste paralleelide tõmbamine on seda õigustatum, et ÄMS ei too mingeid kardinaalseid muudatusi kehtivasse ärimaksustamise korda ja veel vähem annab põhjust uuendusteks või muu-

datusteks ÄMS-est tulenevate haldusaktide alal, võrreldes seniste eeskirjadega. ÄMS-e §§ 118 ja 119 viitavad pealegi sõnaselgelt Maksustamiskorralduse seadusele neis osis, mis puutuvad trahvi- ja maksustamiskorraldistesse, MKS on aga põhialuseks tervele meie maksustamiskorrale. Samale MKS-le viitavad peale selle veel ÄMS-e §§ 78 viimane lõige, 79, 99, 105 ja 108.

H a l d u s a k t i d e

s k e m a a t i l i n e ü l e v a a d e.

Nagu ülal tähendatud, ÄMS-e rakendamisel on tarvilikud mitmesugused maksustamist korraldavate ja teostavate asutiste ja ametnike toimingud ning nende poolt antavad aktid. Enne asumist nende toimingute ja aktide lähemale vaatlusele, on tarvilik anda põgus skemaatiline ülevaade haldusaktide süsteemist, et seda reljeefsemalt järgnevais peatükis käsitleda ÄMS-est tulenevaid haldusakte ja toiminguid. Selle ülevaate andmiseks kasustame prof.dr.A.T.Kliimanni - Eesti hal-

dusõiguse autoriteedi poolt antud haldusaktide süsteemi, pidades kinni ka tema vastavast terminoloogiast.

Kõik õiguslikud toimingud, millede sooritamiseks haldus loodud, vaatamata nende arvukusele ja mitmekesisusele, on võimalik liigitada kahte erinevasse kategooriasse: *n o r m a t i i v t o i m i n g u d* ja *n o r m i v a b a d t o i m i n g u d*.<sup>1)</sup> Esimeste alusel haldus astub juriidilisse vahekorda teiste õiguslike isikutega, tekitades uusi õiguslikke olustikke, uusi suhteid, muutes, täiendades või koguni tühistades seniseid õiguslikke vahekordi õigusnormide adreessaatide vahel.<sup>2)</sup> Normivabad toimingud on aga kõik need halduse tööd ja teod, mis ei loo mingeid norme ega tekitata iseenesest mingeid õiguslikke suhteid.<sup>3)</sup> Kuna haldusaktid on normatiivtoimingud, siis ei ole meil põhjust lähemalt peatuda normivabade toimingute juures, vaid pühendame tähelepanu esimesele kategooriale, sest iga normatiivtoiming ei ole veel haldusakt.

Normatiivtoimingud jaguvad kahte erirühma: *e r a õ i g u s -*

---

1) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.30.

2) sama, lhk.31.

3) sama, lhk.33.

likud ehk tsivilistlikud ja avalikõiguslikud ehk publitsistlikud normatiivtoimingud; esimesi nimetatakse lühidalt tehinguiks ja teiei aktideks. Kõik publitsistlikud aktid jaguvad mitmekesistesse liikidesse ja alaliikidesse, moodustades niimoodi riigiaktide süsteemi, millesse kuuluvad ka haldusaktid.<sup>4)</sup>

Publitsistlikud aktid jaguvad kõigepealt kahte riigiaktide rühma; ühe rühma moodustavad *l e g i s l a t i i v a k t i d*, teise aga *e k s e k u t i i v a k t i d*.<sup>5)</sup> Esimesed on niisugused, millede abil käsitellakse üldjuhtumeid, s.o. sääraseid juhtumeid, mis oma õiguslikus tõelisuses esinevad korduvalt registreerimatul arvul. Eksekutiivaktide abil korraldatakse aga üksikjuhtusid, s.o. niisuguseid, mis kunagi enam ei kordu sellel kujul ja selles olustikus, nagu ta esineb lahenduse momendil.<sup>6)</sup>

Eksekutiivaktid omakord jagunedes moodustavad kaks alarühma. Ühe niisuguse kujundavadki *h a l d u s a k t i d*,

---

4) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.43.

5) sama, lhk.48.

6) sama, lhk.57 ja 58.

teise aga j u r i s d i k t s i o o n i l i s e d a k-  
t i d.<sup>7)</sup> Mõlemad need aktiliigid tekitavad üksiknorme ja  
mõlemad rakendavad õigust. Kuid nende vahe seisneb selles,  
et haldusaktid rakendavad õigust esmaselt, primaarselt, ku-  
na aga jurisdiktsioonilised aktid rakendavad õigust ainult  
sekundaarselt, otsustades teatavat küsimust vaid siis, kui  
see on juba varemalt teiste isikute poolt atsustatud.<sup>8)</sup>

Ülalesitatust järgneb, et primaarseid eksekutiivakte ni-  
metatakse haldusaktideks, kuna sekundaarseid eksekutiivakte  
nimetatakse jurisdiktsioonilisteks aktideks. Legislatiivak-  
tideks nimetatakse aga publitsistlikke akte, mis loovad üld-  
norme. Vastavalt neile aktidele nimetatakse ka neid akte toi-  
metavaid organeid. Organid, millede ülesandeks toimetada le-  
gislatiivakte, on seadusandlusorganid; organid, millede üles-  
andeks toimetada haldusakte, on haldusorganid ja need, mille-  
de ülesandeks toimetada jurisdiktsioonilisi akte, on kohtuor-  
ganid.<sup>9)</sup>

Esitatud aktide liigitus on materiaalne. Tegelikult esi-

---

7) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.58.

8) sama, lhk.61.

9) sama, lhk.62.

neb palju tähtsamana aktide liigitus formaalses mõttes, kusjuures liigituse aluseks on akte toimetavad organid ja muud välised tunnused. Sääraselt klassifitseeritud aktid formaalses mõttes ei vasta alati samadele aktidele materiaalses mõttes. Niisuguse nähte põhjustab asjaolu, et organid, millega ülesandeks toimetada üht teatavat liiki akte, tegelikult toimetavad ka hoopis erineva organi pädevusse kuuluvaid akte. Näiteks seadusandlusorganid legislatiivaktide kõrval toimetavad ka haldusakte; samuti haldusorganid toimetavad ka legislatiiv- ja jurisdiktsioonilisi akte. Seetõttu on õige väita, et haldusaktiks formaalses mõttes nimetatakse iga normatiivtoimingut, mida toimetavad halduse ametnikud ja asutised. Haldusakt formaalses mõttes ei ole mitte üksnes haldusakt materiaalses mõttes, vaid ka materiaalselt mõistetud legislatiiv- ja jurisdiktsiooniline akt. Teiste sõnadega - haldusakt formaalses mõttes on halduse iga legislatiiv-, haldus- ja jurisdiktsiooniline akt.<sup>10)</sup>

Vastavalt haldusakti kahesugusele (s.o. materiaalsele ja

---

10) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.64.

formaalsele) mõistele, liigituvad kõik haldusaktid kahes erinevas harus: esiteks funktsionaalsel ja teiseks materiaalsel alusel. Esimese liigituse aluseks on funktsioon, mida teenib see või teine haldusakti liik, kusjuures see funktsioon võib olla kas eksekutiivne või legislatiivne. Siin tuleb märkida, et kuigi see liigitus vastab haldusaktidele formaalses mõttes, siiski vastavate aktide rühmitamine ei toimu siiski formaalsete välistunnuste alusel.<sup>11)</sup>

Funktsionaalsel alusel haldusaktid jaguvad kahte üldliiki. Ühed on halduse üldaktid, millede ülesandeks on anda üldnorme abstraktsete õigussuhete loomiseks, kuna teised on halduse üksikaktid, mis korraldavad üksikvahekordi.

Halduse üldaktid omakord jagunevad kolme alaliiki järgmiselt: dekreedid, määrused ja üldsobimused, kusjuures niisuguse jaotuse aluseks on aktide juriidiline jõuastendus.<sup>12)</sup>

Esimesel jõuastmel asetsevad dekreedid, mis on halduse

---

11) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.165.

12) sama, lhk.166.

seadusjõulised üldaktid.<sup>13)</sup> Vastavalt oma eritunnustele esinevad need kolmel kujul: d e k r e e t s e a d u s e d, e r a k o r r a l i s e d d e k r e e d i d ja h ä d a d e k r e e d i d.<sup>14)</sup> Esimesi annab haldus põhiseadusliku kompetentsi piirides õigussuhete iseseisvaks käsitlemiseks, teisi - riigi tegelikuks kaitseks põhi- ja eriseaduste alusel ning kolmandaid haldus annab kehtivas õiguses määratud hädajuhtudel.<sup>15)</sup>

Teisel jõuastmel asetsevad määrused, mis on seadustele alluvad eksekutsiooni üldaktid.<sup>16)</sup> Määrused esinevad kolmel kujul: i n t r a, p r a e t e r ja c o n t r a l e g e m.

Määrused intra legem on niisugused haldusaktid, milledega rakendatakse kehtivat seadust. Nende ülesandeks on ainult konkretiseerida üksikasjalikult rakendatavas seaduses sisalduvat normistikku. Määrustega praeter legem lahendatakse niisuguseid küsimusi, mida senini seadusandlikul teel pole veel käsitletud. Selle juures nende normistikud peavad olema kok-

---

13) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.166.

14) sama, lhk.168.

15) sama, lhk.168 jj.

16) sama, lhk.175.

kukõlas volitava seadusega ja kõigi varem-antud seadustega, mis käsitlevad lähedasi sugulasalasi. Määrused contra legem peavad samuti olema kokkukõlas volitavas seaduses väljendatud põhimõtetega ning sugulasaladel kehtivate kõigi seadustega, kuid sel alal, mida nende määrustega ümber korraldatakse, nad võivad ja peavadki muutma ja tühistama varem-antud seadusi.<sup>17)</sup>

Kolmanda üldaktide liigi moodustavad üldsobimused, milledeks on mitmete haldusorganite ühised leppelised üldaktid. Üldsobimuste toimetamiseks on seega tarvis vähemalt kahe organi koostööd; selle juures haldusorganid võivad toimida täiesti suvaliselt. Üldsobimused on kahte liiki: n o r m a t i i v l e p i n g u d ja k o l l e k t i i v l e p i n g u d.<sup>18)</sup>

Ülalmainitud üldaktide kõrval esinevad halduse üksikaktidena o t s u s e d ja k o r r a l d i s e d. Otsuste abil haldus lahendab jurisdiktsioonilisi küsimusi, kusjuures nende toimetamisele haldus ei asu kunagi omal initsiatiivil, vaid neid algatavad alati kolmandad isikud. See-

---

17) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.181.

18) sama, lhk.186 jj.

ga kuuluvad otsused oma õiguslikult loomult eranditult jurisdiktsiooniliste aktide kategooriasse materiaalses mõttes.<sup>19)</sup> Koos kirjeldatud üldaktidega otsused kuuluvad haldusaktide hulka formaalses mõttes.

Korraldiseks nimetatakse halduse igat haldusakti materiaalses mõttes. Üksikaktidest kuuluvad ainult korraldised primaarsete eksekutiivaktide kategooriasse, sest ainult nende abil korraldab haldus õigusliku elu üksikjuhtusid esmakordselt teatavais olustikes; haldusotsustega lahendatakse aga teatavaid üksikjuhtusid alati sekundaarselt.<sup>20)</sup> Haldusfunktsiooni teostamise alal on korraldisedainukesed haldusaktid materiaalses mõttes, millede abil haldus peamiselt teotsebki.<sup>21)</sup>

Materiaalsel alusel liigitatakse ainult haldusakte materiaalses mõttes, seega korraldisi. Liigitamine, mis teostatakse vastavate aktide sisuliste struktuuritunnuste järgi, toimub neljal erialusel: sisu järgi, sihi momendi alusel, vormi järgi ja lõpuks kehtejõu järgi.

---

19) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.193.

20) sama, lhk.200.

21) sama, lhk.201.

Sisu järgi jaguvad haldusaktid materiaalses mõttes esiteks unilateraalseteks ja plurilateraalseteks, kusjuures selle liigituse aluseks on asjaolu, kas akti toimetamiseks on mõõduandev ühe või mitme isiku või asutise tahe. Unilateraalsed ehk ühepoolised haldusaktid on need, milles avaldub ainult üheain-  
sa haldusorgani, asutise või ametniku tahe. Need aktid aga, milles väljendub mitme isiku tahe, on plurilateraalsed ehk mitmepoolised aktid.<sup>22)</sup> Halduse unilateraalsete aktidena esinevad haldusfunktsiooni teostamise alal üksnes korraldised, jurisdiktsioonilise funktsiooni alal aga ka otsused. Plurilateraalsete aktidena esinevad ainult n.n. üksiksoobimused, millede all mõistetakse korraldisi, mida toimetatakse mitmete organite kokkuleppel üksikjuhtumiste reguleerimiseks, samuti nagu üldsobimusi toimetatakse üldjuhtude puhul.<sup>23)</sup>

Teiseks jaguvad sisu järgi haldusaktid positiivseteks ja negatiivseteks. Esimesed

---

<sup>22)</sup> Vt. Kliimann, Teooria, lhk.205.

<sup>23)</sup> sama, lhk.213 ja 209.

on niisugused, millede abil kehtivasse õiguslikku olustikku tekitatakse muudatusi, kuna teised jätavad õigusliku olustiku sääraseks nagu ta on.<sup>24)</sup>

Positiivsed aktid jaguvad selle järgi, missuguseid tulemusi nad annavad, t õ e t a v a i k s, l o o v a i k s, m u u n d a v a i k s ja k a a d a v a i k s.<sup>25)</sup>

Tõetavaid haldusakte - nende abil selgitatakse kehtivate õigusnormide sisustikku - liigitatakse h a l d u s õ i - g u s l i k e k s n e n d i n g u i k s, f a k t i l i - s e o l u s t i k u n e n d i n g u i k s ja p r e - j u d i t s i a a l t o i m i n g u i k s. Esimeste abil seletatakse halduse aladel kehtivate õigusnormide sisu ja mah- tu. Teistega määritletakse üksikasjalikult puhtfaktilisi küsimusi, kuna kolmandate all mõeldakse mitmesuguseid tõetisi, mida haldus esitab kohtuliku asjaomasuse, pädevuskonfliktide põhjuste jne. kohta. Lisaks neile tõetisile esinevad alaliigina veel j u r i s d i k t s i o o n i l i s e d n e n - d i n g u d, mis on halduse teened haldusprotsessuaalseis

---

24) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.214.

25) sama, lhk.215.

tülikusimosis. Ühelgi neil alaliikidel ei ole aga mingit juriidilist erinevust, sest nad kõik tähendavad vaid õigusnormide tõetusi.<sup>26)</sup>

Loovateks positiivseteks haldusaktideks nimetatakse halduskorraldisi, mis teatavaile nimeliselt mainitavaile isikuile omistavad uusi kohustusi ja uusi õigusi. Vastavalt sellele esinevad kohustavad ja õigustavad aktid. Esimesed loovad uue õigussuhte halduse ja kodaniku vahel, kohustades kodanikku millekski halduse heaks. Õigustavad aktid aga vastuoksa loovad kodanikule uusi õigusi, kohustades vastavalt haldust.

Kohustavaid akte liigitatakse omakord käskudeks ja keeldudeks. Käsud kohustavad kodanikku sooritama teatavaid toiminguid või sallima teatavat tegevust. Keelud aga kohustavad teatavast tegevusest hoiduma.<sup>27)</sup>

Õigustavad aktid liigituvad aga kontsessioonideks, autorisatsioonideks, konsensideks ja dispensideks. Kontsessioonid omistavad kodanikule subjektiivse õiguse ja võimal-

---

26) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.215.

27) sama, lhk.216.

davad selle teostamise, suurendades tema tegevusvõimaluste ringi. Enne polnud kodanikul üldse õigust teotseda niisugusel alal ja niisugusel viisil, kui pärast kontsessiooni saavutamist.<sup>28)</sup> Autorisatsioonide abil võimaldatakse kodanikule varemalt temalt äravõetud õigusi kasustada. Konsensidega lubatakse aga kasustada juba varemalt saavutatud subjektiivseid õigusi, lisamata neile midagi uut juurde.<sup>29)</sup> Dispensideks nimetatakse niisuguseid halduskorraldisi, milledega teatud tingimustel antakse kodanikule õigus sooritada seda, mis on üldreeglina keelatud.<sup>30)</sup>

Muundavad haldusaktid on niisugused, milledega antakse uus kuju ja vorm ning käsitletusviis neile õigustele, mis on seotud isikuga, tema tegevusega või tema varaliste huvidega ning teatavail juhtumeil sisustatakse neid kord kitsamalt, kord laiemalt. Sel alusel jaguvad muundavad aktid k u j u n d a v a i k s ja m e n e t l e v a i k s. Esimesed määravad toimingute välissündmusi lähemalt, teised aga toimingute sooritamiseviisi ja käiku. Teisel alusel jaguvad muun-

---

28) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.217.

29) sama, lhk.217.

30) sama, lhk.218.

7

davad aktid aga r e s t r i k t i i v s e i k s (kitsendavaiks) ja e k s t e n s i i v s e i k s (avardavaiks), selle järgi, kas nad sisustavad kehtivaid õigusi kitsamalt või avaramalt kui varemini.<sup>31)</sup>

Kaadavad haldusaktid hävitavad juba olemaolevaid õigussuhteid kodaniku ja halduse vahel.<sup>32)</sup>

Negatiivsed haldusaktid, nagu ülal öeldud, ei too mingeid muudatusi kehtivasse õiguslikku olustikku. Nad võivad esineda kahel kujul: t e g e v u s e t u s ja k e e l d u m u s. Kui haldus ei teotse, olgugi et ta peaks ja võiks teotseda, siis on meil tegemist halduse tegevusetusaktiga. Keeldumus on aga halduse eitav vastus kodaniku palvele lubada temale teatava konkreetse toiminguteostamist.<sup>33)</sup>

Sihi momendi alusel võime kõiki haldusakte materiaalses mõttes jagada esiteks kahte rühma: d i s k r e t s i o o n i l i s e d ja d i s k r e t s i o o n i v a b a d aktid. Esimesed on niisugused halduskorraldised, millede siht ja teostamisvahend kehtiva õiguse alusel lubatakse mää-

---

31) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.218.

32) sama, lhk.218.

33) sama, lhk.219 ja 220.

ritella halduse enese suva kohaselt, kuna diskretsioonivabade ehk suvatute haldusaktide siht ja teostamisvahend on keh-tivas õiguses täpselt fikseeritud, tõrjudes nende aktide toi-metamisel halduse enese suva kõrvale.<sup>34)</sup>

Samal alusel, s.o. sihi momendi alusel, jaguvad kõik hal-dusaktid t e h i n g a k t i d e k s ja t o i m i n g - a k t i d e k s.

Tehingaktide gruppi, millede omapäraks on siht luua õigus-likke suhteid, kuuluvad kõik ülalkirjeldatud haldusaktid. Toi-mingaktide gruppi kuuluvad aga niisugused haldusaktid, mis ei tekita iseenesest mingisuguseid õigussuhteid, vaid käsitlevad neid õigussuhteid, mis on tekkinud teatavatel teistel eeldus-tel. Niisuguseid halduse toimingakte liigitatakse kolme eri-liiki: h a l d u s t e a t i s e d, h a l d u s v o r - m i s t i s e d ja r e g i s t r e e r i n g u d. Esi-meste all mõistetakse haldusakte, milledega tehakse adres-saadile teatavaks mingi õiguslik asjaolu. Nad jaguvad oma-kord e s i t i s t e k s ja k a v a t s u s t e k s. Esitise ülesandeks on juhtida tähelepanu mingile õigusliku-

---

34) Vt. Kllimann, Teooria, lhk.222.

le asjaolule, kuna kavatsusega haldus teeb adressaadile teatavaks halduse tarvilikud kavatsused. Esitiste hulka kuuluvad mitmesugused **s e l e t i s e d** (näit. kaebekorra ja tähtaegade kohta jne.) ja **t e a t e d**, mis antakse asjaomastele isikutele halduse poolt nende palvete ja soovide kohta. Kavatsusaktid hõlmavad aga oma alla **h o i a t i s e d**, **m e e n u t i s e d**, **k u t s e d** ja **k a v a d**.<sup>35)</sup>

Haldusvormistised on dokumendi vormis toimetatud halduse tõetusaktid ja esinevad kahel kujul: **e r i v o r m i s t i s e d** ja **t o i m i k v o r m i s t i s e d**. Esimesi toimetatakse üksikute iseseisvate ürikutena. Siia kuuluvad lah-tised **k v i i t u n g i d**, milledega tõestatakse kohustiste täitmist ja kustutamist, ning **t u n n i s t i s e d**, mil-ledega haldus konstateerib teatavate nähete olemasolu. Toi-mikvormistised erinevad eelmistest vaid selle poolest, et nad ei esine kunagi üksiku iseseisva ürikuna, vaid on mõne suurema osa või teatava sirviku üksik lehekülg või mõne do-kumentide kogu üksik eriline märg. <sup>36)</sup>

Registreeringud on olundite, sündmuste ja õiguslike olus-

35) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.232 jj.

36) sama, lhk.235 ja 236.

tike teatavaksvõtu aktid.<sup>37)</sup>

Toimingaktide kohta tuleb üldiselt märkida, et sel juhul, kui nad õiguslikus mõttes mingeid tagajärgi ei oma või adressaadile pole siduvad, siis on nad vaid tavalised n o r m i v a b a d haldusetoimingud. Omavad nad aga siduvust või mingit õiguslikku tagajärge, siis tuleb nad arvata harilike haldusaktide, s.o. tehingaktide kategooriasse.

Vormi alusel jaguvad haldusaktid v o r m i l i s t e k s ja v o r m i v a b a d e k s. Need haldusaktid, millede jaoks kehtivas õiguses on määratud teatav väliskuju on vormilised haldusaktid, kui aga mingit nõuet välise vormi kohta kehtimas pole, siis on meil tegemist vormivabade aktidega.<sup>38)</sup>

Samal alusel jaguvad haldusaktid m o t i v e e r i t a v a i k s ja m o t i i v i v a b a d e k s. Motiveerivate aktide suhtes seadus nõuab nende põhistamist, kuna teiste kohta niisugust nõuet ei esitata.<sup>39)</sup>

Lõpuks jaguvad haldusaktid veel kehtejõu järgi k e h -

---

37) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.236.

38) sama, lhk.240.

39) sama, lhk.246.

t i v a i k s ja k e h t e t u i k s, kusjuures tehakse vahet materiaalse ja formaalse õigusjõususe vahel.<sup>40)</sup> Samuti jagatakse kehtejõu alusel haldusakte r e t r o a k - t i i v s e t e k s (tagasiulatuvateks) ja r e v o k a - t i i v s e t e k s (tagasivõetavateks) aktideks.<sup>41)</sup>

H a l d u s a k t i d    ÄMS-es.

Kasustades äsjakirjeldatud haldusaktide skeemi, võime asuda ÄMS-es esinevate ja sellest tulenevate haldusaktide lähemale vaatlemisele ja kirjeldamisele.

Teatavasti halduse üldaktidena võivad esineda dekreedid, määrused ja üldsobimused, üksikaktidena aga otsused ja korraldised. Mis puutub dekreetidesse, siis juba pikemata on selge, et ÄMS-el ei või baseeruda mingit dekreeti, sest oma mõistelt on dekreet puht-legislatiivakt, mille pädevus on ainult põhiseaduslik või erandlikult eriseaduslik. Seepärast pole ka mingit tarvidust pikemalt peatuda dekreetidel. Mõõdamises võime ainult nentida, et ÄMS ise on dekreet, kuuludes hädadekreetide liiki.

40) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.252 jj.

41) sama, lhk.258 jj.

Tutvunenud ÄMS-e sisuga, jõuame otsusele, et tegelikult see seadus annab aluse määrustele ja korraldistele ning mõningaile toimingaktidele.

### 1. Määrused.

Maksuseadustes võivad esineda määruste andmiseks kahte liiki volitusnorme. Üks liik neist õigustab teatavat haldusinstantsi andma määrusi kogu seaduse alal kõikides küsimustes, missugused selles seaduses kuuluvad korraldamisele määrustega. Seda volitusnormide liiki nimetatakse üldulatuslikuks erivolituseks. Teine volitusnormide liik, mida nimetatakse lihtsalt erivolituseks, võimaldavad haldusel toimetada määrusi vaid teatud üksikute küsimuste korraldamiseks.<sup>42)</sup>

ÄMS-es esinevad mõlemad volitusnormide liigid. Üldulatuslikuks erivolituseks on ÄMS-e § 120, mis lubab Majandusministril anda määrusi ÄMS-e teostamiseks. Lihtsaid erivolitusi esineb ÄMS-es aga mitmel puhul. Nii ÄMS-e § 25 näeb ette Vabariigi Valitsuse määruse ärimaksustamisele kuuluvate ettevõtete liigitamiseks. ÄMS-se §2 II lõige näeb ette Majan-

---

42) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.88 ja 89.

dusministri määruse eraldi maksustatavate ettevõtete erandite kohta. AMS-e § 9 p.p.2,20,24 ja 26 alusel on võimalikud Majandusministri määrused nende riiklike ja eraettevõtete kohta, mis kuuluvad ärimaksust vabastamisele. AMS-e § 76 p.p.11 ja 15 näevad ette Majandusministri määrusi maksustatava puhaskasu arvutamiseks lubatud lisa-mahaarvutuste kohta ja lõpuks AMS-e § 98-das esineb Majandusministri määrus ettevõtete bilansside ja aastaaruannete väljavõtete Riigi Teatajas avaldamise tähtaja kohta.

Kõiki nimetatud määrusi lähemalt hinnates jõuame otsusele, et ühelgi neist pole ülesandeks mingit ala ümber korraldada ega ka normida mõnda uut ala või uut eriküsimust. Otse selle vastu, nende määruste ülesandeks on vaid konkretiseerida AMS-e teatavaid norme. Nad ei loo ühtegi niisugust normi, mis ei oleks subsumeeritav mõnele AMS-e eeskirjale. See-ga pole mingit kahtlust, et kõik nimetatud määrused on määrused intra legem.

## 2. Korraldised.

AMS-es esinevatest korraldistest kuuluvad osa positiivsete, osa aga negatiivsete korraldiste liiki, kusjuures

positiivsete liiki kuuluvad korraldised liigituvad edasi loovateks ja muundavateks. Loovate alaliiki kuuluvad korraldised jaguvad omakord kohustavateks ja õigustavateks.

Selgema ülevaate saamiseks tutvume esinevate korraldis- tega niisugused järjekorras: positiivsetest: kohustavad, õi- gustavad ja muundavad korraldised, ning selle järele nega- tiivsed korraldised.

#### A. Kohustavad korraldised.

Nagu ülalesitatud skeemist näha, jaotab prof.dr.A.T.Klii- mann kõik kohustavad korraldised käskudeks ja keeldudeks,<sup>43)</sup> ilma nende edasise liigitamiseta vastavalt võimalikele sise- tunnustele. ÄMS-es, nagu üldse meie maksuseadustes, esinevad kohustavad korraldised omavad aga niivõrd märgatavaid sisemi- si erinevusi, et nende alaliigitamine vastavalt neile erine- vusile, osutub tingimata vajalikuks ja tähtsaks. Seepärast jaotame kõik ÄMS-es esinevad kohustavad korraldised: M a k- s u s t a m i s-, t r a h v i-, n õ u d e-, s u n d-, m ä ä r a m i s- ja s i s s e n õ u d m i s e k o r- r a l d i s t e k s.<sup>44)</sup>

43) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.216.

44) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.122.

Kuigi AMS-es maksustamiskorraldise nimetatakse maksustamisotsusteks, siis peame meeles pidama seda, et see nimetus ei määra loomulikult nende aktide juriidilist iseloomu, vaid omavad tehnilist tähtsust. Otsusteks nimetatakse teatavasti sekundaarseid eksekutiivakte, millede ülesandeks on lahendada jurisdiktsioonilisi küsimusi, mis sugust toimivust aga AMS-es nimetatud maksustamisotsused ei oma.

a) Maksustamiskorraldised. Maksustamiskorraldisteks nimetame kohustavaid haldusakte, milledega maksuasutis määrab, et maksukohuslane on seaduste järgi kohustatud tasuma maksu. Sellega maksuasutis konstateerib, et teataval adressaadil on maksuolmastik esile tūnud ja seetõttu tekkinud maksukohustus ning määrab kindlaks seadusest järelduva maksusumma.<sup>45)</sup>

AMS-es esinevad maksustamiskorraldised §§ 100, 101 ja 107. Nende paragrahvide järgi esinevad kahesugused maksustamiskorraldised: ühed mittearuandvate ettevõtete kohta ja teised avalikult aruandvate ettevõtete kohta. Erivus põhjeneb järgmisel asjaolul. Mittearuandvad ettevõtted ja aruandvad ette-

45) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.123.

võtted ei ole lisaärimaksu tasumise mõttes ütlases seisukorras. Kuna aruandvad ettevõtted omavad tarvilikku raamatupidamist, siis on nad ÄMS-e § 104 alusel kohustatud ise lisaärimaksu (s.o. kapitali- ja puhaskasumaksu) tasuma oma arvutuse alusel, ootamata mingit maksustamiskorraldist. Mitteamuandvad ettevõtted aga, millede suhtes ei ole nõuet laialdase raamatupidamise sisseseadmise kohta, on kohustatud lisaärimaksu tasuma pärast sellekohase maksustamiskorraldise saamist. Siinjuures tuleb aga meeles pidada, et maksukohustus nii ühel kui teisel juhul on tekkinud ettevõtte avamisega ja pidamisega; ainult maksu tasumise kohustuse suhtes on ettevõtted erineval seisundil. Sisuliselt on mõlemad maksustamiskorraldised täiesti sarnased. Ainuke vahe seisab selles, et mitteamuandvate ettevõtete suhtes maksustamiskorraldis määrab terve tasumisele kuuluva maksusumma, kuna aruandvate ettevõtete suhtes maksustamiskorraldis antakse vaid sel juhul, kui ettevõtte oma arvutuse alusel tasutud summa on väiksem, kui peaks olema või on tarvilik maksusumma hoopis tasumata. Siin maksustamiskorraldis kohustab ettevõtte juhatust või pidajat tasuma vaid puuduva osa maksusummast või tasuma-

Praegu kehtiva korra järgi aga näemegi, et sellest nõudest on tegelikult kinni peetud. Kasutatavatel sellekohastel maksustamisotsuste plankettidel (vorm D nr.13) on ettevõtte nimetus või selle pidaja perekonnanimi ja nimi ning asu- või elukoht esimesel kohal. Mis puutub maksustamiskorraldises otsuse tegija allkirja kohta, siis ka praegu tarvitavatel plankettidel säärast ei leidu, selle asemel on aga iga maksustamisotsus varustatud vastava maksuinspektori ametpitsatiga. Pitsati tarvitamine allkirjade asemel on kindlasti praktiseeritav hõlbustuse mõttes. Oleks ju kaunis tülikas iga maksustamiskorraldist varustada otsuse tegijate allkirjadega, eriti ärimaksu suhtes, kus maksumääramine on mitmeliikmelise ärimaksukomisjoni ülesandeks. Maksuinspektori, kui ärimaksukomisjoni esimehe, ametpitsat asendab aga täielikult allkirju.

MKS-e § 62. antud vormielementidest puudutavad ainult p. p.3 ja 4 otsuse sisu ja omavad tähtsust maksumääramise seisukohalt. P.p.1 ja 2 individualiseerivad akti, kuna p.p.5,6 ja 7 on teatised, mis seletavad seaduse sätteid, kujutades vormilisi lisandeid p.p.3 ja 4 toodud maksustamiskorraldisele ma-

teriaalses mõttes.<sup>46)</sup> Olgu mainitud, et MKS-e § 62 p.4. esineb terminoloogiline väärtus. Seal nimetatakse maksu-määra, kuid tegelikult on selle all mõeldud maksusummat. Maksukohuslasel on tarvis teada just summa suurust, mis te-ma poolt peab tulema tasumisele, mitte aga maksumäära, mil-le all mõistetakse mingit arvu, millega korrutatakse mak-sustamisühikut või tervet maksustamisalust maksusumma saa-miseks.<sup>47)</sup>

Maksustamiskorraldiste vormilikkuse kõrval omab aga õi-guslikku tähtsust ka nende toimetamine maksukohuslaste kät-te, sest sellega on tihedas seoses maksutasumise tähtaeg. AMS-e § 101 järgi maksustamisotsused mittearuandvate ette-võtete kohta saadetakse maksukohuslastele postiasutiste kau-du võimalikult 1.juuliks; sel korral loetakse nad kätte an-tuks 15.juulil. AMS-e § 109 määrab aga, et mittearuandvate ettevõtete maksuaasta puhaskasumaks tasutakse maksuaasta 15.septembriks ja 15.novembriks ühesuurustes osades; maksukohus-lased aga, kellede maks kuni 1.juulini jäi määramata ja mak-sustamisotsused välja saatmata, on kohustatud neile määratud

---

46) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.128.

47) sama, lhk.128.

puhaskasumaksu tasuma: esimese poole - kahe kuu kestel ja teise poole - kolme kuu kestel pärast maksustamisotsuse kättesaamist. Aruandvad ettevõtted ÄMS-e § 107 alusel on kohustatud puuduva osa või tasumata maksu tasuma ühe kuu kestel, arvates vastava maksustamisotsuse kättesaamisest.

Samuti sõltub maksustamiskorraldise kättesaamise ajast ka vastulausete esitamise tähtaeg. ÄMS-e § 102 järgi maksuaasta 1. juuliks väljasaadetud maksustamiskorraldise peale võib esitada vastulauseid hiljemalt maksuaasta 1. augustiks. Muudel juhtudel võib aga vastulauseid esitada MKS-e § 64 alusel kahe nädala jooksul pärast maksustamiskorraldise kättesaamist.

b) Trahvikorraldised. Trahvikorraldised on niisugused kohustavad haldusaktid, milledega maksuasutised määravad karistusi maksuseaduste sätete rikkumiste eest. Selle juures trahvikorraldise õigusjõud sõltub nende sisulistest ja vormilistest õiguspärasustest, mitte aga trahvitava isiku alistasustest.<sup>48)</sup>

ÄMS-es tulevad trahvikorraldised ette §§ 113-116, kusjuu-

---

48) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.133.

res AMS-e § 118 normib, et trahvide määramine ärimaksu asjus AMS-e ja MKS-e põhjal kuulub maksuinspektorile.

AMS-e §§ 113-116 näevad ette rahatrahvide määramist neile, kes on süüdlased selles, et nad pole tähtajaks lunastanud äritunnistust või et nad pidasid ettevõtet, mille jaoks äritunnistus oli lunastatud teise nimele või et nad ei pannud välja äritunnistust või silti nähtavale kohale või et nad ajutiselt Eestisse tulnud ärilisel otstarbel, varjasid seda asjaolu või keeldusid tasumast põhiärimaksu.

Trahvikorraldistele AMS mingeid eeskirju ei anna, vaid juhib meid jällegi MKS-e juurde.

MKS-e § 134 järgi trahvikorraldis, samuti kui maksustamiskorraldis, on vormiline haldusakt, milles peab olema märgitud: 1) trahvimääraja, 2) otsuse tegemise aeg, 3) protokoll või asjatoimetus, millest selgub seaduse rikkumine, 4) seadus, mida rikutud ja mille põhjal trahvitakse, 5) trahvimäär, 6) trahvi/tasumise kord ja aeg, 7) trahvi tasumata jätmise tagajärjed ja 8) trahvi otsuse peale kaebamise kord.

Samuti nagu maksustamiskorraldiste puhul, ei ole ka trahvikorraldiste suhtes ette nähtud vorminõudeid trahvitava mär-

kimiseks ja otsuse tegija allkirja suhtes, kuigi ei saa olla mingit kahtlust, et vähemalt trahvitava märkimine või nimetamine trahvikorraldises omab vägagi olulist tähtsust. Nagu näeme praegu vastavast praktikast, sisaldavad trahvikorraldised alati, vaatamata sellekohase vorminõude puudumisele, trahvitava nime ja asukohta. Mis puutub trahvi määraja allkirja, siis ka praksises see trahvikorraldistel ei esine.

Nagu ülaltoodud vorminõudeist näha, trahvikorraldise sisulist tähtsust omavad vaid pp. 3, 4 ja 5, kusjuures p. 5. toodud trahvimäär terminoloogiliselt on väär. Selle all on tegelikult mõeldud trahvisummat, mille tasumist nõutakse trahvitult.

Samuti nagu maksustamiskorraldised on ka trahvikorraldised motiveeritavad haldusaktid, sest esitatud vorminõuete p.p. 3 ja 4 järgi trahvikorraldised peavad sisaldama selle protokollilise või toimetise kirjeldust, millest selgub seaduse rikkumine ning seaduse märkimist, mida rikutud ja mille põhjal trahv määratud.

c) Nõudekorraldised. Teatavasti nimetatakse nõudekorraldisteks neid maksuasutiste akte, milledega hangitakse maksustamiseks või maksujärelevalve teostamiseks vajalikke tea-

teid, tõendeid või dokumente.<sup>49)</sup>

ÄMS-es puudutab nõudekorraldisi ainult § 100 ja sedagi kaudselt. Ta määrab nimelt, et maksukohuslaste kohta, kes ei esita Majandusministri määrusega nõutavat teatelehte ettevõtte tegevuse ja selle tulemuste kohta, kogub vajalikke andmeid ja koostab teatelehe lisaärimaksu määramiseks maksuinspektor. Andmete kogumisel tulevadki tarvitusele nõudekorraldised.

Kuna ÄMS ei normi lähemalt niisugust andmete kogumist, siis tuleb meil käsitleda jällegi MKS-est vastavaid paragrahve. Selles mõttes vaatleme MKS-e §§42,43,45,49 ja 55.

MKS-e § 42 järgi maksuinspektor võib andmete kogumisel neid nõuda mitte ainult maksukohuslaselt või tema esindajailt, vaid ka arvatavailt maksukohuslasilt. § 43 järgi tulevad kõik teated ja andmed esitada, kui erisugust tähtpäeva pole antud, kahe nädala jooksul nõude saamise päevast arvates, kusjuures teated tulevad esitada vastavate vormide järgi, kui seesugused maksmad pandud. § 45 õigustab maksuinspektorit teateid ja andmeid nõuda oma algatusel kui ka mak-

---

49) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.136.

sukohuslase palvel riigi- ja omavalitsuse asutistest ning Majandusministri loal isegi krediidasutistest, et kindlaks teha maksustamiseks tarvilikke asjaolusid. § 49 järgi võib maksuinspektor nõuda äriraaamatute esitamist ametiruumes, kui need raamatud pole ettevõttele tarvilikud igapäevaseks tarvitamiseks.

Kõik nõudekorraldised on vormivabad, sest ÄMS ega ka viiteliselt seondatud MKS ei esita nende suhtes mingeid vorminõudeid. Nõudekorraldised on tavaliselt kirjalikud, kuid on täiesti loomulik, et mõningail juhtumel need võivad olla ka suusõnalised. Samuti on nõudekorraldised motiivivabad.

d) Sundkorraldised. Sundkorraldised on niisugused haldusaktid, milledega maksuasutis sulgeb ettevõtteid seaduste mittetäitmise puhul, lõpetab seaduse sätete rikkumist, sunnib neid täitma, korraldab kaupade hävitamisi ja sundmüüke jne.<sup>50)</sup>

Sundkorraldis esineb ÄMS-e § 110., mis annab maksuinspektorile õiguse sulgeda ettevõtte, kui määratud lisaärimaksu või trahvisummat pole tähtajaks tasutud, pikendatud või

---

50) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.139.

ajatatud või selle tasumist muul viisil korraldatud. Sulgeda võib ettevõtet kuni maksu ja trahvi tasumiseni. Sulgemine toimub maksuinspektori otsusega, mille kinnitab Maksudetalituse direktor.

Üldiselt on sundkorraldised vormivabad, kuid käesoleval juhul on meil tegemist vormilise sundkorraldisega, sest AMS-e § 110 nõuab, et ettevõtte sulgemise otsuses peab olema näidatud sulgemise tähtpäev, põhjused ja uuesti-avamise tingimused. Arvestades ettevõtte sulgemise põhjuste esitamist, võime öelda, et käesoleval juhul on meil tegevist motiveeritava haldusaktiga.

e) Määramiskorraldised. Määramiskorraldisteks nimetatakse niisuguseid kohustavaid korraldisi, milledega komplekteeritakse kollektiivseid asutisi ja kustutakse asjatundjaid oma ülesannete täitmisele, kinnitatakse või määratakse arvepidamise ja asjaajamise korda, tulu- ja kasuprotsentide määrasid, lahendatakse alluvustülisid ja vaidlusi maksustamisel esinevate asjaolude iseloomu suhtes, jne.<sup>51)</sup>

Sellesse liiki kuuluvad korraldised, mis toimetatakse AMS-e §§ 82 ja 83 põhjal. § 82 järgi ettevõtete liigituska-  
51) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.139.

vade läbivaatamiseks ja ettevõtete üldiseks grupeerimiseks ning keskmiste kasuprotsentide määramiseks korraldatud nõupidamisest kutsub Maksudetalituse direktor osa võtma Kaubandus-Tööstuskoja esindaja ja tarbekorral asjatundjaid.

§ 83 järgi tarvilikus korras määratud keskmised kasuprotsendid kinnitab Majandusminister.

Nimetatud nõupidamiste korraldamine, tarvilike isikute kutsumine ja kasuprotsentide kinnitamine toimubki määramiskorraldistega, missugused on kõik vormivabad ja tavalisest kirjalikud. Need määramiskorraldised on ka motiivivabad.

f) Sissenõudmise korraldised. Sissenõudmise korraldised esinevad AMS-e § 53 alusel. Nende korraldistega maksuinspektor määrab sundsissenõudmiseks administratiivkorras põhiärimaksu neilt isikuilt, kes ajutiselt tulevad Eestisse ärilisel otstarbel, kuid on jätnud põhiärimaksu tasumata piiril vastavaile ametnikele. Sellekohased sissenõudmise korraldised on kõik vormivabad, samuti ka motiivivabad.

B. Õigustavad korraldised.

AMS-e mitmesuguste kohustavate korraldiste kõrval, esinevad ka mõned õigustavad korraldised, mis loovad niisuguseid

õigussuhteid, milledega antakse ühel või teisel kujul kodanikele õigusi.

Prof.dr.A.T.Kliimann liigitab õigustavad aktid kontsessioonideks, autorisatsioonideks, konsensideks ja dispensideks.<sup>52)</sup> Neist kontsessioone prof.J.Vaabel nimetab lubadeks ja konsense nõusolekuteks.<sup>53)</sup>

Nimetatud õigustavatest korraldistest esinevad AMS-es dispensid, konsensid (nõusolekud) ja kontsessioonid (load).

a) Dispensid. AMS-e mõnede sätete eranditu rakendamine, näiteks maksustamisaluse või maksumäärade arvutamisel, võib teatavail konkreetseil juhtudel osutada ebaõiglaseks ja maksukohuslasele tihtigi hävitavaks, olgugi, et seaduseandjal säärast tahet pole olnud. Niisuguste juhtumite vältimiseks annab AMS maksuasutistele või ametnikele võimaluse teha vajalikke erandeid seaduse sätete kohaldamisel.

Nimetatud erandid moodustavadki AMS-es dispensatsiooni juhtumid, mispuhul esinevad tarvilikud dispensid. AMS-e §§ 67, 71, 76 p.15, 79 ja 84 on nende aluseks.

AMS-e § 67 järgi on võimalik maksukohuslase põhjendatud

---

52) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.217.

53) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.141 ja 142.

palvel vähendada § 66 põhjal arvutatud puhaskasu tema ettevõtte tekkimisaastale järgneva maksuaasta kohta, kui selgub, et ettevõtte tegutses maksuaastal halvemais tingimisis kui eelmisel aastal. ÄMS-e § 71 lubab maksustamise korras vabastada puhaskasu-maksust ettevõtteid ka suurema puhaskasuga, kui § 70 tähendatud, kui esitatakse tõendeid, et nad olid maksuaastal eriti raskes majanduslikus seisukorras.

ÄMS-e § 76 p.15 põhjal võidakse maksustatava puhaskasu arvutamiseks maha arvata üldsissetulekust ka riisiko kindlustamise otstarbeks välismaa asutistele makstud summad, kui see lubatud Majandusministri poolt. ÄMS-e § 79 järgi võib Majandusminister lubada maksustatava puhaskasu arvutamisel üldsissetulekust maha arvata ka § 76 nimetatata kulud, mis aga teatud ettevõtete liigis on vajalikud. Ning ÄMS-e § 84 järgi võidakse ettevõtete kohta, mis tegutsesid eriti ebasoodsais tingimisis, maksustamisel keskmisi kasuprotsente vähendada.

Kõigil mainitud juhtumel dispensid annavad adreessaatidele õigusi soodustavaile erandeile, missugused üldreeglina keelatud. Kõik need kergendused kuuluvad maksustamisaluse või maksu arvutamise alale. ÄMS-e § 110. nähtub aga, et dis-

pensid on võimalikud ka maksude või trahvide tasumise kerendamiseks, nagu tasumiste pikendamised ja ajatamised.

AMS ei anna nende dispenside kohta mingeid lähemaid eeskirju. Samuti puuduvad sellekohased eeskirjad ka MKS-es. MKS-e § 117, mis käsitleb maksuvõlgade pikendamise ja ajatamise küsimust, mainib vaid, et maksuvõla tasumise tähtaega võib pikendada ja tasumist ajatada kas maksukohuslase või vastutaja palvel. Palve rahuldamise korral toimetatava vastava korraldise kohta ei anta aga mingit eeskirja. Sellest võime järeldada, et dispensid, mis AMS-es esinevad, on kõik vormivabad, säärastena aga ka motiivivabad.

b) Konsensid. Konsensid ehk nõusolekud on niisugused korraldised, mis esinevad kodanikele nende teotsemise tingimusena ja millede sihiks on järelvalve võimaldamine maksustamise huvides. Maksukohuslase tegutsemise jälgimiseks määrab seadus, et maksukohuslane võib ette võtta ühe või teise toiminguga alles siis, kui on saanud selleks nõusolek vastavalt asutiselt. Nõusoleku andmine on tihti seotud teatava tingimusega, mille olemasolul asutis ei saa keelduda nõusolekut andmast.<sup>54)</sup>

---

54) Vt. Vaabel, Põhiprobleeme, lhk.142.

AMS-es esineb konsens § 45., mis kirjutab ette, et enne äritunnistuse kehtivuse lõpp-tähtaega ettevõtte üleminekust uuele pidajale või üleviimisest teise kohta või sama pidaja teise ettevõttesse, tuleb teatada kohalikule maksuinspektori-le või tema abile märkme tegemiseks tunnistusele; vastasel korral äritunnistus kaotab kehtivuse. Täiendusena lisab AMS-e § 46 juurde, et maksuinspektor võib keelduda seesuguse märk-me tegemisest, kui tema arvates ärimaksu laekumine muutub kahtlaseks ettevõtte ülemineku tõttu uuele pidajale; keeldu-da märkme tegemisest võib kuni tasumata maksude ja maksuvõl-gade tasumiseni või tagamiseni.

Nende eeskirjade kohaselt ettevõtete üleminek uuele pida-jale või üleviimine enne äritunnistuse kehtivuse lõppu võib toimuda ainult maksuasutise nõusolekul. Selles avaldubki kon-sens.

Konsensi vormilisuse kohta võime lisada vaid niipalju, et see avaldub kirjaliku märkmena äritunnistusel. Mis sisuline see mäрге aga on, selle kohta AMS mingeid eeskirju ei anna. Samuti puuduvad vastavad eeskirjad MKS-es.

Teise konsensina esineb ÄMS-e § 47 alusel antav maksuinspektori korraldis, mille alusel isikul, kelle palvel korraldis antud, on õigus saada kaotatud äritunnistuse asemel selle teisikut. Ka sel korral on konsens vormivaba ning esineb praksises tavalisest kirjalikuna, lihtsa vahekirja näol.

c) Kontsessioonid. Kontsessioonideks nimetatakse teatavasti korraldise, mis omistavad kodanikele subjektiivse õiguse ja võimaldavad selle teostamise. Sellesse korraldiste liiki võime arvata ÄMS-e §§ 41 - 47 nimetatud äritunnistused, silmas pidades järgmisi asjaolusid.

Kutsevaliku vabadus on Eestis kodanikele kindlustatud põhiseadusega. Selle järgi võivad teatavad isikud või isikute grupid vabalt anduda tööstuslikule või ärilisele tegevusele ÄMS-e mõttes. Kuna aga riik säärase tegevusega seob teatavad kohustused, esmajoones just varalised, siis juba enne niisugusele ärilisele või tööstuslikule tegevusele asumist nõutakse neilt isikuilt teatavate kindlate kohustuste täitmist. ÄMS-e järgi on niisuguseks eeltingimuseks äritunnistuse lunastamine. Alles äritunnistuse omamisel tunnistuses nimeliselt mainitud isik (füüsiline või juriidiline) võib avada

vastavat ärilist või tööstuslikku ettevõtet ja seda pidada. Selles mõttes on AMS-es esinev äritunnistus kontsessioon, kuigi selle juures peame meeles pidama, et äritunnistus omab veel teistsugust tähendust, millest allpool.

AMS ei anna mingit eeskirja äritunnistuse sisulise vormi ja väliskuju suhtes, kuid kehtiva korra järgi on äritunnistused vormilised haldusaktid, nii sisuliselt kui ka väliskujult.

Äritunnistustel märgitakse: 1) äritunnistuse number, 2) kaubandusliku või tööstusliku ettevõtte järk, 3) tasutud põhiärimaksu ja muude sellega koos võetavate maksude summa äritunnistuse hinnana, 4) ettevõtte pidaja nimi ja elukoht, 5) ettevõtte nimetus ja asukoht, 6) äritunnistuse väljaandja nimetus, 7) äritunnistuse väljaandmise koht ja aeg ning 8) tarvilikud allkirjad ja pitsat. Äritunnistused antakse välja erilistel sellekohastel trükitud plankettidel.

AMS-e § 41 määrab, et äritunnistused antakse maal asetsevatele ettevõtetele kohalikest Eesti Panga osakondadest (nädavidavad seega haldusorgani ülesandeid), linnades asetsevatele ettevõtetele aga vastavatest linnavalitsusasutistest

Maksudetalituse direktori korraldusel. Äritunnistuse saamiseks tuleb esitada äritunnistusi väljaandvaile asutistele Maksudetalituse direktori poolt kehtima pandud vormis avaldus eraldi iga maksustatava ettevõtte või laoruumi kohta (AMS-e § 42).

Kehtiva korra järgi antakse nimetatud avaldus sellekohasel planketil (vorm D nr.1), mis koosneb kolmest lõikest.

Esimesel lõikel on äritunnistuse hankija palve vastavale Eesti Panga osakonnale või linnavalitsusele anda välja soovitud järgu äritunnistus ühes tarviliku arvu hinnaliste või hinnata laotunnistustega; samas on ka märgitud äritunnistuse hinnana tasutavad summad. See palve kirjutatakse alla äritunnistuse hankija poolt.

Teisel lõikel on äritunnistuse hankija teadaanne äritunnistust välja andvale asutisele, milles märgitakse: 1) kelle nimele äritunnistus lunastatakse, 2) missuguse ettevõtte jaoks tunnistus lunastatakse, 3) missuguse laoruumi jaoks, 4) missuguse hanke või töövõtte jaoks, 5) laadal kauplemise jaoks ja 6) veo- või kandekaupluse jaoks.

Kolmandal lõikel on äritunnistuse väljaandja asutise tea-

daanne, et teataval päeval on teatavale kodanikule välja antud äritunnistus, tähendades ära selle järgu ja numbri, vastavale aastale koos teatava arvu hinnaliste või hinnata laotunnistustega ning et välja antud äritunnistuse hinnana on tasutud teatav summa. Samal lõikel leidub ka äritunnistuse saaja allkiri selles, et tema on ülaltähendatud äritunnistused teatavas väärtuses kätte saanud.

Nendest lõigetest esimene jääb äritunnistuse välja andnud asutisele, teine saadetakse selle asutise poolt vastavale maksuinspektorile, kolmas aga Riigikontrolli Rahandusosakonnale.

### C. Muundavad korraldised.

Nagu varemalt juba mainitud, käsitlevad muundavad haldusaktid isikuga, tema tegevusega ja tema varaliste huvidega seotud kehtivaid õigusi, andes neile kas uue kuju ja vormi ning käsitusviisi või sisustades neid kitsamalt või laiemalt.

Muundavad haldusaktid jaguvad kujundavateks ja menetlevateks ning restriktiivseteks ja ekstensiivseteks.<sup>55)</sup>

---

55) Vt. Kliimann, Teooria, lhk.218.

AMS-es esinevad muundavatest korraldistest vaid menetlevad. AMS-e § 72 määrab, et juhul, kui maksukohuslasel on ühe maksuinspektori tegevuspiirkonnas mitu ettevõtet, siis võib tema palvel iga ettevõtte eraldi maksustamise asemel liita kõigist ettevõttest saadud puhaskasu ja maksustada ettevõtted ühes koos, kui kogu puhaskasu saab äriraamatute järgi kindlaks teha. AMS-e § 73 võimaldab niisugust koosmaksustamist maksukohuslase palvel teostada ka siis, kui ettevõtted asuvad mitme maksuinspektori tegevuspiirkonnas, kusjuures sel korral säärase palve otsustab Maksudetalituse direktor ning koosmaksustamine kuulub sellele maksuinspektorile, kelle piirkonnas peetakse nende ettevõtete äriraamatuid. AMS § 74 järgi kauplust ja tööstust, mis asetsevad ühe maksuinspektori tegevuspiirkonnas ja kuuluvad samale maksukohuslasele ning kui seejuures tööstust peetakse kolme madalama järgu äritunnistusega ja kaupluses müüakse ainult oma tööstuse ja tähtsusetu määral muid saadusi, võib maksukohuslase palvel maksustada koos ühise läbikäigu ja vastavalt ettenähtud kasuprotsendi alusel, kuigi üldine mak-

sustatav puhaskasu ei ole selgitatav äriraaamatute järgi.

Kõigil nimetatud juhtumel maksukohuslaste palvete rahuldamiseks antavad koosmaksustamise korraldised ongi muundavad menetlevad korraldised. Juba mõisteliselt ei saa nende korraldiste suhtes olla mingit vorminõuet. Need korraldised on kõik ka motiivivabad. On mõeldav, et niisugused korraldised tehakse lihtsalt märkmetena maksukohuslaste vastavatele palvetele.

#### D. Negatiivsed korraldised.

Vastandina ülalesitatud positiivsetele korraldistele võivad ÄMS-es esineda mitmel puhul ka negatiivsed korraldised, milledega haldus keeldub toomast mingisuguseid muudatusi kehtivasse õiguslikku olustikku.

Negatiivseid korraldiseid puudutavad otseselt vaid ÄMS-e §§ 46 ja 103 II lõige.

ÄMS-e § 46 järgi võib maksuinspektor keelduda märkme tegemisest äritunnistusele ettevõtte ülemineku kohta, kui tema arvates ärimaksu laekumine võiks ettevõtte ülemineku tõttu muutuda kahtlaseks. ÄMS-e § 103 II lõige lausub, et need

maksukohuslased, kes Majandusministri poolt antud määruse põhjal tegevusaasta tulemuste kohta antavas teatelehes ei ole avaldanud soovi esitada oma äriraaamatuid või kes küll avaldasid vastavat soovi, kuid maksuinspektori nõudmisel äriraaamatuid enne maksustamist siiski ei esitanud, ei ole õigustatud nõudma, et nende äride läbikäik või maksustatav puhaskasu tehakse kindlaks äriraaamatute järgi. On seepärast loomulik, et kuigi peaks säärane nõue maksukohuslase poolt esitatama, siis niisugusel korral järgneb maksuinspektori negatiivne korraldis keeldumusena.

Kuid peale esitatud juhtumite võivad negatiivsed korraldised esineda AMS-es ka mitmel teisel puhul. Ja nimelt neil samul juhtumel, mis annavad aluse positiivsete korraldiste toimetamiseks õigustavate korraldiste näol. Näiteks AMS-e § 67 annab aluse dispensiks. Kui aga vastaval andmete kontrollimisel peaks selguma, et ettevõtte maksuaastal ei tegutsenud mitte halvemais tingimuses kui eelmisel aastal, siis loomulikult järgneb dispensi taotlusele negatiivne korraldis. Samuti võivad negatiivsed korraldised esineda kõigil

muudel juhtudel, millal maksukohuslased taotleavad dispensi ning puuduvad alused nende taotluste rahuldamiseks.

Mainitust järgneb, et AMS-el võib baseeruda mitmeid negatiivseid korraldisi, kusjuures need esinevad keeldumustena. On aga mõeldavad juhud, kus negatiivne korraldis esineb ka lihtsalt tegevusetusena.

### 3. Toimingaktid.

Ülalesitatud AMS-es esinevad haldusaktid kuuluvad kõik tehingaktide kategooriasse. Kuid AMS-es esinevad ka mõned haldusaktid, missugused peame arvama toimingaktide hulka. Niisugusteks on AMS-es teatised, kutsed, erivormistised ja registreeringud.

a) Teatised. Teatiste liiki võime arvata AMS-e § 53 nimetatud tolli-, piirivalve- ja politseiametnike teated, mis antakse maksuinspektoritele isikute kohta, kes äritsemise otstarbel Eestisse tulnud ning piiril jätnud tarvilikus korras nõutava põhiärimaksu tasumata. Nende teadete ülesandeks on juhtida maksuinspektorite tähelepanu niisugustele isikutele, et neilt maksud sisse nõuda administratiivkorras.

Teiseks kuuluvad teatiste liiki AMS-es § 48. ettenähtud teated raudtee esindajaile või sõjaväe-ülemustele nende võimupiirkonnas asetsevate ettevõtete ülevaatustest.

Kuna esimestena nimetatud teated (§ 53) kuuluvad esitiste alaliiki, siis viimati nenditud teated kuuluvad kavatsusaktide hulka, kavade alaliiki, kuna need teated tulevad vastavaile ametisikuile esitada enne ülevaatuste toimetamist.

b) Kutsed. Kutsed esinevad AMS-e §§ 48, 50 ja 82. AMS-e § 48 järgi kaupluste ja muude äride ülevaatustele raudtee liinidel kutsuvad ülevaatusi toimetajad juurde raudtee- või välispolitseiametnikke. AMS-e § 50 järgi võidakse kutsuda tunnistajaid niisuguste ruumide ülevaatusele, kus peetakse kauplust või muud äri vastava äritunnistuseta. AMS-e § 82 alusel aga kutsutakse liigituskavade läbivaatamiseks ja keskmise kauprotsendi määramiseks korraldatud nõupidamistele Kaubandus-Tööstuskoja esindaja ja tarbe korral asjatundjad.

Kõik need kutsed kuuluvad haldusteatiste kavatsusaktide alarühma.

AMS-e § 82 nimetatud kutsed on enamasti kirjalikud, kuna

§§ 48 ja 50 nimetatud kutsed võivad olla ja ongi tavalisest suusõnalised.

c) Erivormistised. Erivormististeks AMS-es on § 52 nimetatud maksukviitungid, välismaalt ärilisel otstarbel Eestisse tulnud isikute põhiärimaksu tasumise kohta.

Erivormististe, täpsemalt kviitungite hulka aga võime arvata ka AMS-e §§ 41 - 47 nimetatud äritunnistused selles mõttes, et ka nendega tõestatakse konkreetsete aineliste kohustuste kustutamist, s.o. tarviliku äritunnistuse hinna tasumist mitmesuguste maksude näol.

d) Registreeringud. Registreeringute all mõistetakse, nagu teame, olundite, sündmuste ja juriidiliste olustike teatavaksvõtu akte.

Niisugune registreering esineb AMS-e § 45. Kui ettevõtte läheb uuele pidajale üle enne äritunnistuse kehtivuse lõpp-tähtaega või viiakse üle teise kohta või sama pidaja teise ettevõttesse, siis peab sellest teatama vastavale maksuinspektorile sellekohase märkme tegemiseks äritunnistusele. Koos sellega võtab maksuinspektor loomulikult teatavaks et-

tevõtte ülemineku või üleviimise.

Kehtiva korra järgi niisugused registreeringud toimuvad järgmiselt. Ettevõtte ülemineku puhul endine pidaja ja see isik, kellele ettevõtte üle läheb, esitavad kohalikule maksuinspektorile ühe kuu kestel pärast ettevõtte üleminekut avaldised, paludes äritunnistusele, mis esitatakse ettevõtte endise pidaja poolt, teha vastav märg. Maksuinspektor palvete rahuldamise korral varustab äritunnistuse sellekohase märkme-ga, missugune tehakse ka mõlemale avaldisele ning need avaldised jäävad maksuinspektori vastavasse toimikusse. Niisuguses korras teatavaks võetud ettevõtte seisundi muutus tuleb arvestamisele selle ettevõtte edaspidisel maksustamisel.

Ettevõtte üleviimise puhul loomulikult esitatakse ülalnimetatud avaldis ainult ettevõtte pidaja poolt üksi. Muus osas talitatakse aga vastavalt kirjeldatud korrale.

Sellega oleme lõpetanud ÄMS-es esinevate haldusaktide vaatlemise ja kirjeldamise. Kokkuvõttes võime öelda, et erilist tähtsust omavad ÄMS-es just halduse üksikaktid - korraldised

oma mitmesuguses liigituses, sest ainult need, olles haldusaktid materiaalses mõttes, osutavad iseseisvat normiloovat ja normirakendavat funktsiooni. Maksustamise seiskohalt tuleb nendest aga eriti rõhutada maksustamiskorralduste tähtsust.

-X-X-X-X-X-X-X-X-

Ex lib. univ. Tart.