



ÕIGUSKANTSLER

Teie 10.08.2011 nr

Õiguskantsler 2.09.2011 nr 6-1/111225/1104379

Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta

Lugupeetud

Pöördusite minu poole 10.08.2011 kirjaga, kus osundasite, et Teie hinnangul on füüsilisest isikust ettevõtjale (edaspidi *FIE*) sotsiaalmaksuseadusega (edaspidi *SMS*) pandud kohustus tasuda sotsiaalmaksu avansilisi makseid vastuolus sotsiaalmaksu mõttega. Lisaks sellele leiate, et sotsiaalmaksu avansiliste maksete tegemise nõue seab FIE halvemasse olukorda võrreldes töölepingu alusel töötava isikuga ja rikub sellega Eesti Vabariigi põhiseaduse §-s 12 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõtet.

Olen Teie avalduse läbi vaadanud, kuid ma ei tuvastanud, et SMS § 9 lõike 3 punkt 1, millest tuleneb FIE kohustus tasuda sotsiaalmaksu avansilisi makseid, oleks vastuolus sotsiaalmaksuseaduse mõtte või Eesti Vabariigi põhiseadusega. Alljärgnevalt esitan oma seisukoha põhjenduse.

1. Põhiseaduse § 28 lg 1 järgi on inimesel õigus tervise kaitsele. Põhiseaduse § 28 lõike 2 esimese lause kohaselt on inimesel õigus riigi abile vanaduse, töövõimetuse, toitjakaotuse ja puuduse korral. Need sätted annavad inimestele õiguse saada riigilt tuge sotsiaalsete riskide, nagu näiteks haigus, vanadus, töövõimetus, korral. Sisuliselt tähendavad need sätted riigi jaoks kohustust anda abi.¹ Põhiseadus jätab seadusandja otsustada, mis viisil isikutele abi anda ning kuidas abi andmise süsteemi finantseerida. Seadusandja otsustusõigus on siiski piiratud rahvusvaheliste kohustuste ning inimväärikuse põhimõttega.² Nii peab seadusandja tagama, et Eesti inimestele oleks rahvusvaheliste lepingutega, nt parandatud ja täiendatud Euroopa Sotsiaalhartaiga sätestatud ulatuses tagatud tugi sotsiaalsete riskide korral.

2. On selge, et selleks, et osutada inimestele sotsiaalsete riskide korral adekvaatset abi, tuleb tagada ka sellise abistamissüsteemi finantseerimine. Seadusandja on otsustanud, et vanaduse ja tervise riski korral antava abi süsteemi finantseeritakse suuresti läbi sotsiaalmaksu.

3. Sotsiaalmaks on tulenevalt SMS §-st 1 pensionikindlustuseks ja riiklikuks ravikindlustuseks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud rahaline kohustus. Sotsiaalmaksu

¹ Annus, T. Kommentaar § 28 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008. Lk 307, kommentaar 10.

² Viide 1. Lk 307, kommentaar 10.2.

eesmärk on tagada füüsilisele isikule sissetulekud tema haigestumise või vananemise korral, samuti ravikulude kate.³ Sel põhjusel maksustataksegi sotsiaalmaksuga ainult füüsilisi isikuid, kes erinevalt juriidilistest isikutest ravi- ja pensionikindlustuskaitset vajavad. Samuti arvestatakse sotsiaalmaksu üksnes isikute aktiivselt tulult (näiteks töötasu, tulu teenuste osutamisest, füüsilise isiku ettevõtlustulu), mis võib haigestumise või vanuse tõttu ära kaduda. Erinevalt aktiivsest tulust ei maksustata sotsiaalmaksuga passiivset ehk kapitalitulu (näiteks intressid, dividendid, üüritulu, litsentsitasu). Kuna passiivse tulu allikate aluseks on olemasoleva vara juurdekasv, ei kao see tululiik haigestumise ega vananemise tõttu ära ning järelkult puudub ka risk, mida sotsiaalmaks peaks hajutama.⁴ Seega on sotsiaalmaksu objektina SMS § 2 lõike 1 punktis 5 sätestatud FIE ettevõtlusest saadud tulu ennekõike selletõttu, et haigestumise või pensionile jäämise korral võib see isiku aktiivset tegutsemist nõudev tulu ära jääda ning riigil lasub selles olukorras kohustus isikut toetada.

4. Sotsiaalmaksust finantseeritavad kindlustused toimivad solidaarsusprintsiiibil.⁵ See tähendab, et riskid hajutatakse kogu maksukohustusega hõlmatud sihtgrupi ulatuses ja et ravi või pensionikindlustuse näol antav vastuhüve ei ole otseses seoses kindlustatu töötasu suurusel sõltuva sotsiaalmaksu maksega.⁶ Ühe näitena võib tuua olukorda, kus üks kindlustatud isik, kellel on madal sissetulek ning kes põeb kroonilisi haigusi ja vajab seetõttu tihti meditsiinilist abi, saab abi vastavalt vajadusele ja seda hoolimata tema ravikindlustussüsteemi tehtud panuse suurusel. Teiseks solidaarsusprintsiiibi näiteks on see, et osa kindlustatud isikute sotsiaalmaksust riigieelarvesse laekuvast rahast kulutatakse pensionil juba olevatele isikutele pensioni maksmiseks. Võib aga juhtuda, et kindlustatu, kelle sotsiaalmaksust tänaste pensionäride pensione finantseeritakse, ei jõua ise pensioniikka ja seega ei kasuta ise pensionikindlustussüsteemi hüvesid. See ei anna aga alust nõuda tasutud maksu tagastamist.⁷

5. Solidaarsusprintsiiibil põhineva sotsiaalkindlustussüsteemi efektiivseks toimimiseks on vajalik tagada selle finantseerimise regulaarsus. Seetõttu on seadusandja seadnud ravi- ja pensionikindlustussüsteemides osalemiseks kohustusliku tingimuse, milleks on SMS § 2¹ nimetatud minimaalse sotsiaalmaksukohustuse täitmine (vt ka SMS § 2 lg 2 ja lg 5). Üldjuhul ainult minimaalse maksukohustuse täitmine tagab isikule pensionistaaži kogunemise ja ravikindlustuskaitse olemasolu.⁸

6. Nende kindlustatute puhul, kes töötavad töölepingu alusel ning kellele tavaliselt makstakse töötasu üks kord kuus (töölepingu seadus § 33 lg 1) ja kelle puhul on sotsiaalmaksuga maksustamise perioodiks üks kalendrikuu (SMS § 8 lg 1), ei ole sotsiaalkindlustussüsteemi panuste tegemise regulaarsus probleemiks. FIE-de puhul aga tuleb silmas pidada, et vastavalt SMS § 8 lõikele 2 on FIE ettevõtlusest saadud tulu sotsiaalmaksuga maksustamise periood kalendriaasta ning maksu makstakse riigieelarvesse SMS § 9 lõike 3 punkti 2 järgi alles tulu teenimisele järgneva aasta 1. oktoobriks. See tähendab, et FIE-d teevad sotsiaalmaksu sissemakseid ravi- ja pensionikindlustussüsteemi ainult üks kord aastas ehk väga harva, kuid ravi ja ajutise töövõimetuse hüvitist võib FIE-del tihedamini tarvis olla. Kuigi kehtiva SMS-i eelnõu ega aastatel

³ Lehis, L. Maksuõigus. Tallinn, 2004. Lk 317.

⁴ Viide 3. Lk 318.

⁵ Kindlustatud isikute solidaarsusele kui ravi- ja pensionikindlustussüsteemi ühele alusele viitavad ravikindlustuse seaduse § 2 lõige 2 ja riikliku pensionikindlustuse seaduse § 2.

⁶ Viide 3. Lk 317-318.

⁷ Viide 3. Lk 318.

⁸ Viide 3. Lk 326.

1999-2000 kehtinud SMS-i eelnõu seletuskirjades⁹ ei ole sõnaselgelt välja toodud põhjendust, miks oli seadusesse sisse toodud sotsiaalmaksu avansiliste maksete tasumise kohustus, olen seisukohal, et selle põhjenduseks on vajadus tasakaalustada sotsiaalkindlustussüsteemi sissemakseid ja väljamakseid ning tagada seeläbi süsteemi finantseerimine. Loogiline on, et kui kindlustatud isikud ei teeks kalendriaasta jooksul sissemakseid ravikindlustussüsteemi, kuid neil oleks sellegipoolsest võimalus kasutada süsteemi hüvesid, siis tekiks oht, et riik ei suudaks täita oma abistamiskohustust kõikide abivajajate ees sotsiaalkindlustussüsteemi alafinantseerimise tõttu.

7. Sel põhjusel ei saa ma nõustuda Teie väitega, et FIE-dele pandud kohustus tasuda sotsiaalmaksu avansilisi makseid (SMS § 9 lg 3 p 1) on vastuolus sotsiaalmaksuseaduse mõttega. SMS sätestab FIE-dele kohustuse maksta sotsiaalmaksu aastas mitte vähem kui SMS §-s 2¹ nimetatud kuumäära 12-kordselt summalt (SMS § 2 lg 5) selleks, et tagada sissetulek töövõimetuse ja vanaduse puhuks. See ongi sotsiaalmaksu kogumise peamine eesmärk. Seadusandja on pidanud tegutsevate FIE-de sotsiaalkindlusriskide katmist nõ automaatsetel alustel (st kogu FIE-na tegutsemise perioodi jooksul – vt ravikindlustuse seaduse § 10 ja riikliku pensionikindlustuse seaduse § 12 lg 2 p 3) oluliseks ning, arvestades põhiseaduse §-s 28 sätestatud, on selline otsus põhjendatud. Mõistan et olukorras, kus ettevõtlus ei too FIE-le loodetud tulu, võib sotsiaalmaksu avansiliste maksete tasumine osutuda väga raskeks. Sellegipoolsest kuulub maksukohustus täitmisele. FIE sotsiaalmaksu avansiliste maksete tasumise kohustus ei ole sõltuv ettevõtlustulu saamisest seetõttu, et hoolimata sellest, kas FIE on kasumis või kahjumis, võib FIE kogu ettevõtlusega tegelemise ajal sotsiaalkindlustussüsteemist hüvesid saada ehk riigil lasub kohustus osutada FIE-le töövõimetuse või vanaduse korral abi.

8. Ei saa ma nõustuda ka Teie väitega, et sotsiaalmaksu¹⁰ avansiliste maksete tasumise kohustus on vastuolus põhiseaduse §-s 12 sätestatud võrdse kohtlemise põhimõttega. Võrdlete oma pöördumises FIE-t töölepingu alusel töötava isikuga, märkides, et „[t]ööandja ei ole kohustatud maksma sotsiaalmaksu avansilise sotsiaalmaksuna töötajale, kui ta ei ole maksnud välja palka [...]“. Pean siinkohal vajalikuks märkida järgnevat.

9. Sooviksin juhtida Teie tähelepanu asjaolule, et sisuliselt kätkeb sotsiaalmaksuseadus endas kahte täiesti erinevalt toimivat sotsiaalmaksu. Üks on tööandja poolt tehtud väljamaksetelt (nt töötaja poolt välja teenitud töötasult) makstav sotsiaalmaks, mille maksustamisperioodiks on kalendrikuu. Teine on FIE saadud tulult makstav sotsiaalmaks, mille maksustamisperioodiks on kalendriaasta ning mille puhul on ette nähtud avansiliste maksete tasumine. Seaduses ei ole kahte maksuobjekti normitehniliselt eristatud, mistõttu võib nende kahe sotsiaalmaksu eristamine olla raskendatud.¹¹ Nii ei ole töölepingu alusel töötava isiku puhul asjakohane rääkida sotsiaalmaksu avansiliste maksete tasumise kohustusest, sest sellist kohustust seadus ette ei näe. Nagu selgitasin ülalpool punktis 6, ei oleks sellise kohustuse seadmine töötajate puhul otstarbekas, kuna SMS § 8 lõikes 1 sätestatud sotsiaalmaksuga maksustamise periood on piisavalt lühike. Samas sooviksin aga rõhutada, et ka töötajate puhul lasub tööandjal kohustus teha regulaarseid sissemakseid sotsiaalkindlustussüsteemi. Selline kohustus tuleneb SMS § 2 lõikest 2, mis sätestab, et „[s]otsiaalmaksu makstakse töötajale või teenistujale kuu eest makstud tasult, kuid mitte vähem

⁹ Seletuskiri sotsiaalmaksuseaduse eelnõu nr 590 SE juurde (kehtiva sotsiaalmaksuseaduse eelnõu) ning seletuskiri sotsiaalmaksuseaduse eelnõu nr 709 SE juurde (aastatel 1999-2000 kehtinud sotsiaalmaksuseaduse eelnõu). Kättesaadavad arvutivõrgust (vastavalt esitamise järjekorrale):

http://www.riigikogu.ee/?op=emspain&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=003674427 ja
http://www.riigikogu.ee/?op=emspain&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=973160005.

¹⁰ Oma pöördumises nimetasite ühel korral vaidlustatavat kohustust „avansilise tulumaksu nõudena“. Arvestades konteksti kaldun arvama, et pidasite siiski silmas kohustust tasuda sotsiaalmaksu avansilisi makseid.

¹¹ Viide 3. Lk 322.

kui käesoleva seaduse §-s 2¹ nimetatud kuumääralt.“ Sellest sättest tuleneb, et isegi siis, kui tööandja ei maksa töötajale töötasu, peab ta arvestama ja maksma riigile sotsiaalmaksu.¹²

10. Tulles tagasi võrdse kohtlemise põhimõtte juurde ning viidates eelmises punktis selgitatud erinevustele töölepingu alusel töötavate isikute sotsiaalmaksu ja FIE-de sotsiaalmaksu vahel, tuleb järeldada, et FIE ettevõtlustulu sotsiaalmaksuga maksustamise korda ei saa võrrelda töölepingu alusel töötava isiku töötasu sotsiaalmaksu maksustamise korraga. Selleks, et saaks rääkida eksimusest võrdse kohtlemise põhimõtte vastu, peavad situatsioonid olema võrreldavad. Riigikohtu praktika kohaselt peab ühetaoline kohtlemine olema tagatud üksnes ühesuguste asjaolude korral¹³, st võrdsuspõhiõigus kaitseb ebavõrdse kohtlemise eest ainult võrdseid¹⁴. Kuna vaidlusalusel juhul on tegemist isikutega, kelle tulu maksustamine käib kahe erineva süsteemi alusel, ei ole meil tegemist ühesuguste asjaoludega ehk võrreldavate situatsioonidega ning seega ei ole põhjendatud ka töölepingu alusel töötava isiku ja FIE võrdse kohtlemise nõue.

Kokkuvõttes ei tuvastanud ma, et sotsiaalmaksuseaduse § 9 lõike 3 punkt 1, mis sätestab füüsilisest isikust ettevõtjale kohustuse tasuda sotsiaalmaksu avansilisi makseid, oleks vastuolus põhiseadusega. Lõpetan sellega Teie avalduse menetlemise.

Tänan Teid pöördumise eest.

Lugupidamisega

Indrek Teder

Olga Lavrova 693 8410
olga.lavrova@oiguskantsler.ee

¹² Vt ka Maksu- ja Tolliameti juhendi „Tööandja minimaalne sotsiaalmaksu kohustus (jaanuar 2011)“ osa 3.2 „Sotsiaalmaksu arvestamine kuumääralt (SMS § 2 lõige 2)“ näide 4.

¹³ Riigikohtu halduskolleegiumi otsus 20.12.2001, nr 3-3-1-61-01, p 5.

¹⁴ Ernits, M. Kommentaar § 12 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2008. Lk 135, kommentaar 1.3.