



Õiguskantsler

Urmas Võimre
BDO Eesti AS
Urmas.Voimre@bdo.ee

Teie 25.09.2013 nr

Meie 14.10.2013 nr 6-1/131273/1304376

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta
Elurendise väljamaksete maksustamine sotsiaalmaksuga**

Austatud härra Võimre

Tänan Teid 24.09.2013 avalduse eest, milles palusite mul kontrollida sotsiaalmaksuseaduse (SMS) § 2 lg 1¹ kooskõla põhiseadusega. Samuti palusite hinnata, kas põhiseaduspärase tulemuse annab ka vaidlustatud säte koosmõjus SMS § 2 lõikega 1.

Selgitasite oma pöördumises, et kui äriühing otsustab maksta isikule, kes on olnud selle osanik ja juhatuse liige, elurendist, siis käsitletakse elurendise väljamakseid SMS § 2 lg 1 ja SMS § 2 lg 1¹ järgi sotsiaalmaksuga maksustatava väljamaksena. Seejuures tulenevalt SMS § 2 lg 1¹ sõnastusest ei ole sellel õiguslikul klassifikatsioonil mingisugust ajalist piirangut – sotsiaalmaksu tuleb maksta kogu elurendise väljamaksete tegemise perioodil.

Olete seisukohal, et elurendise maksustamine sotsiaalmaksuga ei ole põhjendatud olukorras, kus väljamakseid saav inimene ei tee elurendise saamise ajal mingisuguseid aktiivseid sooritusi väljamaksja huvides. Leiate, et SMS § 2 lg 1¹ eraldi või koosmõjus SMS § 2 lõikega 1 viib olukorrani, kus sotsiaalmaksu makstakse aastaid pärast seda, kui elurendise väljamakseid saav isik ei tee enam (juhatuse liikmena) äriühingu heaks tööd. Olete arvamusel, et vaidlustatud sätted ei ole proportsioonis nende eesmärgiga ega õigusselged.

Teatan Teile, et olen Teie avalduse läbi vaadanud, kuid ma ei tuvastanud, et SMS § 2 lg 1¹ või SMS § 2 lg 1¹ koostoimes SMS § 2 lõikega 1 oleks vastuolus põhiseadusega. Alljärgnevalt esitan oma seisukoha põhjenduse.

Sotsiaalmaksuseaduse sätete kohaldamine vaidlusaluses olukorras

Kõigepealt pean ma vajalikuks selgitada Teile, kuidas toimub minu arvamusel elurendise maksustamine sotsiaalmaksuga kehtiva sotsiaalmaksuseaduse kohaselt. See on lähtekohaks minu järgnevale analüüsile.

Nagu Te olete oma avalduses märkinud, ei sisalda Eesti maksuseadused elurendise legaaldefiniitsiooni. Elurendise mõistet avab võlaõigusseadus (VÕS). VÕS § 568 lg 1 järgi on elurendise puhul tegemist lepinguga, millega üks isik (elurendise andja) kohustub maksuma teisele lepingupoolele või kolmandale isikule (elurendise saaja) elurendise andja, elurendise saaja või muu isiku eluaja jooksul perioodiliselt teatud rahasumma või andma üle muid liigitunnustega piiritletud

esemeid (elurendis). Lihtsamalt öeldes kohustub elurendise puhul üks isik tegema teisele üldjuhul perioodilisi makseid.

Perioodilised maksed, mida üks isik teeb elurendiselepingu alusel teisele, on majanduslikud sooritusel, mis oma sisu poolest võivad vastata ühe või teise maksuobjekti tunnustele. Sellest tulenevalt võivad elurendise väljamaksed olla maksustatavad ühe või teise maksuga hoolimata sellest, et maksuseadused elurendise väljamakseid sõnaselgelt maksuobjektide hulgas ei nimeta. See tuleneb maksuõiguses tunnustatud majandusliku tõlgendamise reeglist, mille järgi maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte juriidilisest vormist.¹

Seega otsustamaks, kas elurendise väljamaksed kuuluvad maksustamisele sotsiaalmaksuga või mitte, tuleb igal konkreetsel juhtumil hinnata elurendise väljamaksmise ning selle otsuse tegemise asjaolusid nende koostoimes. Nii võib elurendise makse olla oma olemuselt edasilükatud tasu varasemalt tehtud töö, osutatud teenuse, äriühingu juhtimise vms eest² ning olla seega maksustatav sotsiaalmaksuga, kuivõrd tegemist on isiku n-ö aktiivse tuluga. Samas aga võib elurendisemaksete näol olla tegemist kasumi jaotamisega endisele osanikule³, mis kujutavad endast isiku passiivset tulu ning mis ei ole seega maksustatavad sotsiaalmaksuga. Kokkuvõttes sõltub sotsiaalmaksu rakendamine elurendisele seega väljamaksete tegelikust majanduslikust sisust ning mh paljuskki sellest, kes neid väljamakseid ning millega seoses ja millisel põhjusel saab.

Olukorras, kus elurendist makstakse isikule, kes on nii äriühingu endine juhatuse liige kui ka endine osanik või aktsionär, võib tõepoolest olla raske vastata küsimusele, kas elurendise väljamaksed kuuluvad maksustamisele sotsiaalmaksuga või mitte. Põhjus on, et sellises olukorras võib olla keeruline eristada, kas elurendist makstakse inimesele sellega seoses, et ta oli kunagi äriühingu juhatuse liige, või selle tõttu, et ta oli kunagi äriühingu osanik või aktsionär. Olen siiski seisukohal, et need eristamise raskused ei tohiks viia järelduseni, et elurendise väljamaksed kuuluvad igal juhul täies ulatuses maksustamisele sotsiaalmaksuga. Nimelt on Riigikohus sarnases vaidluses asunud seisukohale, et väljamakse või muu hüve andmist isikule juhtorgani liikme ülesannete täitmise eest ja seega selle kuulumist sotsiaalmaksuga maksustamisele võib eeldada üksnes juhul, kui juhatuse liige ei ole (olnud) sama äriühingu aktsionär või osanik.⁴ Kui isik on (olnud) nii äriühingu juhatuse liige kui ka osanik, siis tuleb välja selgitada, kas väljamaksete näol võib olla tegemist dividendi või muu kasumieraldisega, mida sotsiaalmaksuga ei maksustata. Kohus selgitas: „Väljamakse iseloomu hindamisel tuleb vajadusel muu hulgas välja selgitada, millised olid juhatuse liikme ametiülesanded äriühingus, milliseid töid teevad töölepingu alusel töötavad isikud ja milliseid juhatuse liige, kui palju on juhatuse liige saanud muid tasusid samast äriühingust või muudest allikatest, milline on tehtava töö maht ja keerukus ning millist kvalifikatsiooni see nõuab, millised on äriühingu üldised majandustulemused. Oluline võib olla ka väljamaksete sagedus. Väljamakse maksuõiguslik kvalifitseerimine dividendiks või juhatuse liikme tasuks ei sõltu üldjuhul sellest, kas äriühing on kinni pidanud äriseadustikus sätestatud kasumi jaotamise korrast.”⁵

Ülaltoodust tulenevalt ei näe ma, et kehtiva õiguse järgi on elurendise väljamaksed igal juhul maksustatavad sotsiaalmaksuga.

¹ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn, 2012. Lk 49.

² Riigikohus on selgitanud, et tehingu tsiviilõiguslik ja maksuõiguslik kvalifikatsioon ei pea alati kokku langema – vt RKHKm 04.10.1999, nr 3-3-1-31-99, p 2.

³ Riigikohus on asunud 13.02.2008 asjas nr 3-3-1-90-07 tehtud otsuses seisukohale, et väljamakse maksuõiguslik kvalifitseerimine dividendiks ei sõltu üldjuhul sellest, kas äriühing on kinni pidanud äriseadustikus sätestatud kasumi jaotamise korrast (vt otsuse p 15).

⁴ RKHKo 13.02.2008, nr 3-3-1-90-07, pp 14–15. Vt ka RKHKo 14.12.2012, nr 3-3-1-33-12, p 18.

⁵ RKHKo 13.02.2008, nr 3-3-1-90-07, p 15.

Proportsionaalsus

Selles, et SMS § 2 lg 1 p 4 ja SMS § 2 lg 1¹ koostoime nõuab elurendise, mida äriühing teeb oma endisele osanikule ja endisele juhatuse liikmele vastutasuks või tänutäheks tema kui endise juhatuse liikme töö eest, sotsiaalmaksuga maksustamist, ei näe ma põhiseaduslikku probleemi. Olen seisukohal, et sellisel juhul on elurendise väljamaksed põhjendatult käsitletavad edasilükatud tasuna juhatuse liikme ülesannete täitmise eest ehk isiku aktiivse tuluna. Kui sotsiaalmaksu regulatsioon ei võimaldaks maksustada sotsiaalmaksuga juhatuse liikmele tehtavaid väljamakseid ka pärast seda, kui isik ei ole enam äriühingu juhatuse liige, oleks äriühingul ja selle juhatuse liikmel võimalik omavahelise kokkuleppega määrata kindlaks maksukohustus, selle sisu ja ulatus. Näiteks miski ei takistaks neid sõlmimast kokkulepet, mille kohaselt juhatuse liikmele ei maksta tema ametiajal töö eest tasu⁶ või makstakse seda marginaalselt, kuid pärast ametiaja lõppu makstakse talle elurendist. Kuivõrd selline kokkulepe võimaldaks äriühingul õigustamatult vähendada oma sotsiaalmaksukohustust, oleks selline olukord selgelt vastuolus sotsiaalmaksu kui avalik-õigusliku kohustise olemusega ning ühetaolise maksustamise põhimõttega.⁷

Sellest tulenevalt ei saa ma abstraktselt hinnates asuda seisukohale, et SMS § 2 lg 1¹ või SMS § 2 lg 1¹ koostoimes SMS § 2 lõikega 1 oleks põhiseadusvastane.

Õigusselguse küsimus

Ülalpool toodud tõlgendus selle kohta, kas elurendise väljamaksed on maksustatavad sotsiaalmaksuga või mitte, ei tulene sõnaselgelt sotsiaalmaksuseadusest. Siiski ei tähenda see, et sotsiaalmaksuseaduse normid on õigusselgusetud. Riigikohus on asunud seisukohale, et juhul, kui õigusnormi ebaselgus on ületatav tõlgendamise teel, siis ei ole tegemist õigusselgusetu normiga.⁸ Olen seisukohal, et SMS § 2 lg 1¹ puhul on tegemist just sellise olukorraga.

SMS § 2 lg 1¹ sisu kindlakstegemiseks on vaja tuvastada seadusandja tahe selle normi seadusesse lisamisel. Selleks on vaja pöörduda sätte kujunemisloo poole.

SMS § 2 lg 1¹ lisati sotsiaalmaksuseadusesse 17.12.2003 Riigikogus vastu võetud tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seadusega.⁹ Sätte esialgselt planeeritav sõnastus oli järgmine: „(1¹) Sotsiaalmaksu makstakse ka käesoleva paragrahvi lõike 1 punktides 1, 3 ja 4 nimetatud tasudelt, mida makstakse neis punktides nimetatud isikule pärast töö-, teenistus- või ametisuhte lõppemist, kui tasu maksmine tuleneb sellest suhtest.” Seletuskirjas tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde sisaldub ka selgitus selle kohta, millist eesmärki selle sättega taotleti: eeldati, et sotsiaalmaksuseadusesse lisatava § 2 lg 1¹ järgi hakatakse maksta sotsiaalmaksu „ka endisele töötajale, teenistujale või juhtimis- või kontrollorgani liikmele makstavalt tasult, kui selline tasu maksmine tuleneb eelnevast töö-, teenistus- või ametisuhtest. See muudatus sarnaneb sisu poolest TuMS § 48 lõikes 1 tehtava muudatusega ja rõhutab, et sotsiaalmaksu aspektist ei ole erinevust töötasu maksmisel koheselt, st töö tegemise aluseks oleva suhte kestel ja nn edasilükatud töötasu maksmisel. Sellesse kategooriasse kuulub ka näiteks tööandja poolt endisele töötajale makstav pension.”¹⁰

⁶ Kehtiva regulatsiooni järgi äriühingu juhatuse liikmed võivad, kuid ei pea saama tasu oma töö eest.

⁷ RKHKm 04.10.1999, nr 3-3-1-31-99, p 3.

⁸ Vt nt RKPJKo 22.02.2001, nr 3-4-1-4-01, p 17 või RKPJKo 17.07.2009, nr 3-4-1-6-09, p 19.

⁹ Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maamaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu nr 132 SE. Selle eelnõu menetluskäiguga ning kaasnevate dokumentidega (sh eelnõu seletuskirjaga) on võimalik tutvuda Riigikogu veebilehel:

<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou2&op=ems2&eid=132&assembly=10&u=20130930154053>.

¹⁰ Eelnõu seletuskiri on kättesaadav Riigikogu veebilehelt:

http://www.riigikogu.ee/?op=emspain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=032680011.

Pärast eelnõu 1. lugemist SMS § 2 lg 1¹ sõnastus muudeti rahanduskomisjoni algatusel.¹¹ Sätte uus sõnastus sai seaduse jõu ning on kehtiv tänaseni. Kahjuks ei selgu rahanduskomisjoni istungi protokollist, mida SMS § 2 lg 1¹ uue sõnastusega taotleti. Olen siiski seisukohal, et normi sõnastuse abstraktsemaks muutmise eesmärgiks oli üksnes laiendada maksuobjektide spektrit, mille puhul oleks edasilükatud töötasu maksmine samuti sotsiaalmaksuga maksustatav, sest ka teiste SMS § 2 lõikes 1 nimetatud väljamaksete puhul on võimalik lükata töötasu maksmine edasi aega, mil tehingupoolte vahel enam kehtivat õigussuhet ei ole.

Teisisõnu öeldes, oli SMS § 2 lg 1¹ eesmärgiks välistada võimalus vältida sotsiaalmaksukulu kandmist sel teel, et isikule makstakse tasu töö tegemise eest (nn aktiivne tulu) enne temaga õiguslikku suhtesse astumist või pärast selle lõppemist.

Minu hinnangul on SMS § 2 lg 1¹ sõnastuse ja kujunemisloo analüüsimisel ning maksuõiguse üldpõhimõtete ja üldiste tõlgendamismeetodite appi võtmisel siiski võimalik jõuda selguseni selles, mida see norm tähendab ning kuidas seda tuleb kohaldada. Sel põhjusel olen seisukohal, et SMS § 2 lg 1¹ ei ole õigusselgusetu – seda ei iseseisvalt ega koostoimes SMS § 2 lõikega 1.

Selle tõdemusega lõpetan ma Teie avalduse menetlemise.

Viimaks sooviksin veel kord rõhutada, et sõltuvalt konkreetse juhtumi asjaoludest võivad, kuid ei pruugi elurendise väljamaksed olla maksustatavad sotsiaalmaksuga. Kui Te leiate, et Maksu- ja Tolliamet nõuab osaühingult AB Technology sotsiaalmaksu tasumist elurendise väljamaksetelt põhjendamatult, palun Teil kaaluda kohtusse pöördumist vastava maksuotsuse vaidlustamiseks. Soovi korral võite Te tuua oma kaebuses välja ka võimalikud vastuolud põhiseadusega ning taotleda põhiseaduslikkuse järelevalve menetluse algatamist

Tänan Teid veel kord pöördumise eest.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Hent Kalmo
õiguskantsleri asetäitja-nõunik
õiguskantsleri volitusel

Olga Lavrova 693 8410
Olga.Lavrova@oiguskantsler.ee

¹¹ Vt Riigikogu rahanduskomisjoni 10.11.2003 istungi protokoll nr 38:
http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=033230002.