



Õiguskantsler

Jüri Allikalt  
Eesti Maksumaksjate Liit  
info@maksumaksjad.ee

Teie 26.10.2010 nr 74

Meie 30.09.2013 nr 6-1/101952/1304170

**Seisukoht vastuolu mittetuvastamise kohta  
Töötajale võimaldatud sotsiaalmaksusoodustuste laiendamata  
jätmine füüsilisest isikust ettevõtjale**

Austatud härra Allikalt

Tõstatasite minu ees küsimuse füüsilisest isikust ettevõtja (FIE) ning töölepingu alusel töötava või avalikus teenistuses oleva isiku (edaspidi koos nimetatud *töötaja*) erinevustest sotsiaalmaksuga maksustamisel sotsiaalmaksuseaduse (SMS) § 2 lg 4 punktides 3–5 nimetatud erijuhtudel. Palusite mul hinnata, kas olukord, kus seadusandja on otsustanud anda mõningaid sotsiaalmaksusoodustusi üksnes töötajatele ja mitte FIE-dele, on põhiseadusega kooskõlas.

Selgitasite, et ülalpool viidatud normidega on seadusandja sätestanud meetmed, mis soodustavad inimeste toomist tööturule olukorras, kus nad kasvatavad lapsi, omandavad hariduse või on olnud pikaajaliselt töötud. Nimelt on SMS § 2 lg 4 punktide 3–5 mõju selline, et tööandja ei pea sätetes nimetatud tunnustele vastavate töötajate tööle võtmisel arvutama ja maksuma sotsiaalmaksu vähemalt nn sotsiaalmaksu kuumääralt, nagu see on tavapäraselt nõutav, vaid sotsiaalmaksu tuleb tasuda üksnes summalt, mida töötajale reaalselt töötasuna makstakse. Selle meetmega soodustatakse lastevanemate, õppurite ning endiste töötute tööle asumist osalise tööajaga, mis muidu ei oleks suure sotsiaalmaksukoormuse tõttu tööandjale majanduslikult kasulik. Samas aga rakenduvad kirjeldatud sotsiaalmaksusoodustused üksnes juhul, kui inimene astub töölepingulisesse suhtesse või kui ta võetakse avalikku teenistusse. Kui inimene soovib oma õpingutele või laste kasvatamisele lisaks olla majanduslikult aktiivne või väljuda pikaajaliste töötute rühmast, kuid teha seda FIE vormis, siis ei näe sotsiaalmaksuseadus talle ette võimalust saada sotsiaalmaksusoodustusi töötajatega sarnastel alustel.

Alustasin selles küsimuses menetlust ning pöördusin seisukoha kujundamiseks vajaliku teabe saamiseks rahandusministri poole. Rahandusminister ei näinud selles, et sotsiaalmaksuseadus ei sätesta FIE-le SMS § 2 lg 4 punktidega 3–5 sarnaseid soodustusi, probleemi. Rahandusminister asus minule saadetud kirjas<sup>1</sup> seisukohale, et sotsiaalmaksu maksjatena ei ole FIE ja töötaja analoogilises olukorras, mistõttu ei peaks neid sotsiaalmaksuga maksustamisel sarnaselt kohtlema.

---

<sup>1</sup> Rahandusministri 25.03.2011 kiri nr 1.1-13/2845. Kättesaadav Õiguskantsleri Kantselei avalikust dokumendiregistrist: <http://adr.rik.ee/okk/dokument/780507>.

Kaalusin väga pikalt, milline seisukoht küsimuses kujundada, kuivõrd mul oli raske rahandusministri seisukohtadega nõustuda. Lõpuks aga pidin tõdema, et töötaja puhul kehtivate sotsiaalmaksusoodustuste mittelaiendamine FIE-le ei ole tõenäoliselt täiesti põhjendamatult ja seega põhiseadusvastane. Alljärgnevalt selgitan, kuidas olen sellele seisukohale jõudnud.

## 1. Põhiküsimus

1. Teie avalduses esitatud väited taanduvad kahele põhiküsimusele: esiteks, kas kirjeldatud eristamine töötaja ja FIE vahel on kooskõlas põhiseaduse (PS) §-st 12 tuleneva võrdse kohtlemise põhimõttega ning teiseks, kas asjaolu, et FIE ei saa teatud sotsiaalmaksusoodustusi, võib tähendada, et tema ettevõtlusvabadust on rikutud. Et nendele küsimustele vastata, selgitan kõigepealt lühidalt võrdse kohtlemise ja ettevõtlusvabaduse põhimõtte sisu, sh nende riive lubatavuse tingimusi. Seejärel toon avalduse pinnalt esile põhiõiguste riived. Lõpuks hindan võrdse kohtlemise põhimõtte ja ettevõtlusvabaduse riive põhiseaduspärasust.

## 2. Põhiseadusest tulenevad nõuded

2. PS § 12 lg 1 esimene lause sätestab üldise võrdsuspõhiõiguse, mille esemeline kaitseala hõlmab kõiki eluvaldkondi ning isikuline kaitseala igäüht.<sup>2</sup> PS § 12 lg 1 lause 1 hõlmab ka õigusloome võrdsuse põhimõtet, mis nõuab, et ka seadused kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi.<sup>3</sup> Võrdsuspõhiõiguse kaitseala riivega on tegemist siis, kui leiab aset võrreldavate isikute gruppide erinev kohtlemine.<sup>4</sup> Samas ei tähenda võrdsuspõhiõiguse riive esinemine alati, et võrdse kohtlemise põhimõtet oleks rikutud. Õigusloome võrdsuse põhimõtet võib lugeda rikutuks üksnes siis, kui erinevat kohtlemist ei ole võimalik õigustada,<sup>5</sup> st kui sellel puudub legitiimne eesmärk<sup>6</sup> ja kui riivet põhjustav abinõu ei ole proportsionaalne selle eesmärgi suhtes.<sup>7</sup>

3. PS § 31 sätestab et inimesel on õigus tegeleda ettevõtlusega. Ettevõtlus on tegevus, mille eesmärk on üldjuhul tulu saamine kauba tootmisest, müümisest, teenuste osutamisest, vara realiseerimisest.<sup>8</sup> Ettevõtlusvabadus on õiguslik vabadus, millele vastab riigi kohustus mitte teha põhjendamatuid takistusi ettevõtluseks.<sup>9</sup> Ettevõtlusvabadust riivab seega iga abinõu, mis takistab, kahjustab või kõrvaldab mõne ettevõtlusega seotud tegevuse.<sup>10</sup> Samas lubab PS § 31 teine lause kehtestada piiranguid ettevõtlusvabadusele. Ettevõtlusvabaduse piiramiseks piisab igast mõistlikust põhjusest, mis johtub avalikust huvist või teiste isikute õiguste ja vabaduste kaitse vajadusest, mis on kaalukas ja õiguspärane.<sup>11</sup>

<sup>2</sup> RKPJKo 01.10.2007, nr 3-4-1-14-07, p 13.

<sup>3</sup> Vt nt RKPJKo 26.09.2007, nr 3-4-1-12-07, p 19.

<sup>4</sup> RKPJKo 16.09.2003, nr 3-4-1-6-03, p 25.

<sup>5</sup> RKPJKo 02.05.2005, nr 3-4-1-3-05, p 20.

<sup>6</sup> Võrdsuspõhiõigus on Riigikohtu praktika järgi lihtsa seadusereservatsiooniga põhiõigus, mis tähendab, et ebavõrdset kohtlemist saab õigustada iga eesmärgiga, mis ei ole põhiseadusega vastuolus. – RKPJKo 07.06.2011, nr 3-4-1-12-10, p 31.

<sup>7</sup> RKPJKo 07.06.2011, nr 3-4-1-12-10, p 35.

<sup>8</sup> O. Kask, U. Lõhmus. Kommentaar § 31 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2012. Lk 384, kommentaar 5. Kättesaadav ka arvutivõrgust: <http://www.pohiseadus.ee/ptk-2/pg-31/>.

<sup>9</sup> O. Kask, U. Lõhmus. Kommentaar § 31 juurde. Eesti Vabariigi põhiseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn, 2012. Lk 385, kommentaar 7. Kättesaadav ka arvutivõrgust: <http://www.pohiseadus.ee/ptk-2/pg-31/>.

<sup>10</sup> RKPJKo 28.04.2000, nr 3-4-1-6-00, p 11.

<sup>11</sup> RKPJKo 10.05.2002 nr 3-4-1-3-02, p 14.

### 3. Põhiõiguste riive esinemine vaidlusalusel juhul

#### 3.1. Võrdsuspõhiõiguse riive

4. SMS § 2 lg 2 sätestab, et sotsiaalmaksu makstakse töötajale või ametnikule kuu eest makstud tasult, kuid mitte vähem kui SMS §-s 2<sup>1</sup> nimetatud kuumääralt<sup>12</sup>. Sarnaselt ütleb SMS § 2 lg 5, et FIE peab maksma sotsiaalmaksu aastas mitte vähem kui käesoleva seaduse §-s 2<sup>1</sup> nimetatud kuumäära 12-kordselt summalt. See tähendab, et aasta lõikes tuleb tööandjal üldjuhul maksta sotsiaalmaksu töötaja eest vähemalt samas summas, mis on FIE minimaalne sotsiaalmaksukohustus aastas, ning vastupidi, kuudesse ümberarvutatult, on FIE sotsiaalmaksu miinimumkohustus iga kuu kohta sama, mis töötaja puhulgi.<sup>13</sup>

5. Samas sätestab sotsiaalmaksuseadus rea erandeid sellest reeglist. Osad erandid kohalduvad aga ainult töötajale, FIE-le sarnaseid soodustusi ette nähtud ei ole. Nii annab SMS § 2 lg 4 p 3 tööandjale võimaluse maksta sotsiaalmaksu töötajale vastava kuu eest tegelikult makstud töötasult, mitte SMS § 2 lõikes 2 nimetatud summalt siis, kui töötaja kasvatab vanema või eestkostjana alla kolmeaastast last või kolme või enam alla 19-aastast last. SMS § 2 lg 4 punktist 4 tuleneb samasugune õigus ka haridust omandavava töötaja puhul<sup>14</sup> ning SMS § 2 lg 4 punktist 5 sellise töötaja puhul, kes 12 kuu jooksul enne tööle asumist on olnud tööturuteenuste ja -toetuste seaduse § 6 alusel töötuna arvel vähemalt kuus kuud<sup>15</sup>. See annab tööandjale olulise eelise olukorras, kus nimetatud tunnustega töötajale makstav töötasu jääb allapoole SMS § 2 lõikes 2 nimetatud sotsiaalmaksu arvutamise aluseks olevat kuumäära.

6. FIE-le analoogilisi erandeid ette nähtud ei ole, kuigi FIE võib oma olemuselt vastata SMS § 2 lg 4 punktides 3–5 nimetatud tunnustele, st tegeleda ettevõtlusega, olles samal ajal ka lapsevanem, õpilane või endine pikaajaline töötaja.<sup>16</sup>

<sup>12</sup> SMS § 2<sup>1</sup> järgi kehtestatakse sotsiaalmaksu maksmise aluseks olev kuumäär eelarveaastaks riigieelarvega ning see ei või olla väiksem kui eelarveaastale eelnenud aasta 1. juulil kehtinud Vabariigi Valitsuse kehtestatud töötasu alammäär. Sotsiaalmaksu kuumäär on 2013. aastal 290 eurot. 2012. ja 2011. aastal oli sotsiaalmaksu kuumäär 278,02 eurot.

<sup>13</sup> Võib vaielda, et töötaja minimaalne sotsiaalmaksukohustus ei ühti alati FIE omaga, sest töötaja ei pruugi töötada ja saada sotsiaalmaksuga maksustatavaid väljamakseid 12 kuul aastas. Siiski nii see ei ole. Vaatamata sellele, et tööandja sotsiaalmaksuarvestus on kassapõhine, sisaldab minimaalse kohustuse arvestust siiski tekkepõhist elementi. See tähendab, et tööandja peab maksma sotsiaalmaksu kuumääralt mitte iga kuus, vaid iga kuu eest. See tuleneb SMS § 2 lõikest 2 ning sotsiaalmaksuseaduse alusel antud rahandusministri 03.01.2003 määrusest nr 2 „Sotsiaalmaksu arvestamise kord sotsiaalmaksuseaduse § 2 lõigetes 2 ja 3 sätestatud juhtudel”. Viidatud õigusallikate järgi on maksustamisperioodiks olukordades, mil rakendatakse sotsiaalmaksukohustuse miinimumnõuet, on lepinguline või töö sisekorra järgne tasu väljamaksmise kuu (kuu, millal saabub töölepinguga või sisekorra eeskirjadega või tööandja töökorraldusele kehtestatud reeglitega määratud palgapäev; 01.07.2009 jõustunud töölepingu seaduse kohaselt kuu, millal töötasu muutub sissenõutavaks). Seega tekib tööandjal sotsiaalmaksu miinimumkohustuse arvestuse vajadus lähtuvalt sotsiaalmaksu kuumääralt iga kalendrikuu eest, st ka nende kuude eest, mil töötasu ei maksta välja [st tasu ei maksta korralisel palgapäeval, vaid makstakse n-ö ette (nt puhkusetasu) või hilinemisega (nt kui palgapäeval ei olnud tasu väljamaksmiseks raha)]. Seega hoolimata sellest, kas töötaja saab reaalselt väljamakseid 12 kuul aastas või mitte, peab tööandja tasuma sotsiaalmaksu seaduses sätestatud kuumääralt iga kalendrikuu eest. – Maksu- ja Tolliamet. Tööandja minimaalne sotsiaalmaksu kohustus (jaanuar 2012). Arvutivõrgust kättesaadav: <http://www.emta.ee/index.php?id=27635>.

<sup>14</sup> Õigusaktide alusel asutatud ja tegutsevas Eesti õppeasutuses või välisriigi samaväärses õppeasutuses põhiharidust omandav õpilane kuni 21 aasta vanuseni, üldkeskharidust omandav õpilane kuni 24 aasta vanuseni, põhihariduse nõudeta kutseõppes õppiv isik, põhihariduse või keskhariduse baasil kutseharidust omandav õpilane ning Eesti alalisest elanikust üliõpilane

<sup>15</sup> Sel juhul saab erandit kasutada kuni 12 kuu jooksul tööle asumisest.

<sup>16</sup> Seejuures tulenevalt SMS § 6 lg 1 punktide 1 ja 10, § 6 lõikest 2 ning § 2 lõikest 7 ei saa FIE ka üldjoontes sarnast sotsiaalmaksusoodustust, nagu võimaldatakse töötajale SMS § 2 lg 4 p 3 alusel. Seda põhjusel, et töötaja puhul saab maksta sotsiaalmaksu tegelikkuses väljateenitud tasu pealt siis, kui töötaja kasvatab **kolme või enam**

7. Eelnevat arvestades kohtleb sotsiaalmaksuseadus FIE-t ja töötajat maksusoodustuste andmisel erinevalt. Esineb võrdsuspõhiõiguse riive.

### 3.2. Ettevõtlusvabaduse riive

8. Kui isik, kes kasvatab lapsi, omandab haridust või on olnud pikka aega töötu, soovib hakata tegema tööd ning ühel või teisel põhjusel valib selleks FIE vormi, peab ta FIE-ks registreerumisest alates maksma riigile tema ravi- ja pensionikindlustussüsteemis osalemist katvat sotsiaalmaksu nn sotsiaalmaksu avansiliste maksete vormis. Kuna lapsi kasvatavat, haridust omandavat või pikaajaliselt töötu olnud inimene ei pruugi olla võimeline panustama ettevõtlusesse kogu oma aega ja energiat teiste kohustuste täitmise (laste kasvatamine, õppimine) või tööharjumuse kadumise tõttu, võib sotsiaalmaksu avansiliste maksete tasumine osutuda talle üle jõu käivaks. Kuivõrd sotsiaalmaksuseadus ei võimalda maksusoodustusi sellistele isikutele, kes vastavad SMS § 2 lg 4 punktides 3–5 nimetatud tunnustele ja kes sooviksid tegeleda individuaalse ettevõtlusega ainult n-ö piiratud ajalisel ulatuses, ei pruugi ettevõtlusega alustamine olla sellega kaasnevate suurte sotsiaalmaksukulude tõttu kõnealuste inimeste jaoks enam majanduslikult mõttekas ega atraktiivne. Järelikult võib kehtiv sotsiaalmaksuseaduse regulatsioon mõjutada negatiivselt inimeste otsust teha algust ettevõtlusega ja riivata sellega nende ettevõtlusvabadust.

## 4. Riive õigustus

9. Järgnevalt kontrollin, kas tuvastatud võrdsuspõhiõiguse ja ettevõtlusvabaduse riived on õigustatavad, st kas neil on olemas legitiimne eesmärk ning kas need on proportsionaalsed selle eesmärgi suhtes.

### 4.1. Legitiimne eesmärk

10. Rahandusministri selgitusest saan aru, et SMS § 2 lg 4 punktides 3–5 sätestatud soodustuste seaduses sätestamise eesmärk oli kaasata tööjõuturule mitte-töötavaid, kuid tööjõuturule siseneda soovivaid isikuid, kelle puhul on töö leidmine raskendatud osalise tööaja eelistamise või pikemaajalisest töötusest tingitud tööviljakuse võimaliku langemise tõttu.

11. Nagu eespool märkisin, FIE-dele analoogseid soodustusi ette nähtud ei ole. Seega mõjuvad SMS § 2 lg 4 punktid 3–5 nii, et nendes sätetes nimetatud olukorras osutub tööjõuturule sisenemine töölepingulisse suhtesse või avalikku teenistusesse astumise kaudu oluliselt soodsamaks võrreldes FIE-na tegutsema asumisega. Sellest võib järeldada, et seadusandja tegelikult eesmärgiks SMS § 2 lg 4 punktide 3–5 kehtestamisel võis olla suunata majanduslikult mitteaktiivseid või tööd pikalt otsinud isikuid eelistama tööturule naasmisel töölepingulist suhet või avalikku teenistust individuaalse ettevõtlusega tegelemisele. Selle taga oli tõenäoliselt soov tagada tööjõuturule sisenejatele parem kaitse, kuivõrd töölepingulises suhtes või avalikus

---

alla 19-aastast last, kuid FIE puhul tekib selline võimalus ainult siis, kui ta kasvatab **seitset või enam** alla 19-aastast last. Ka SMS § 2 lg 4 punktides 4 ja 5 sisalduva töötajale suunatud sotsiaalmaksusoodustusele puudub FIE-l analoog.

teenistuses olemine on individuaalse ettevõtlusega võrreldes palju turvalisem ehk isikule paremat kaitset tagav töö tegemise ja tulu teenimise vorm.<sup>17</sup>

**12.** Minu arvamusel on see eesmärk legitiimne. Järgnevalt tuleb kontrollida, kas selle saavutamiseks valitud abinõu on ka proportsionaalne.

#### *4.2. Proportsionaalsus*

**13.** Seadusandjal on lai diskretsiooniruum selle otsustamisel, milliseks ta kujundab oma tööhõivepoliitika ning läbi selle ka Eesti tööjõuturu. Seadusandja seisukoht, et just töötaja vormis on tööturul mõnda aega eemal olnud isikul kõige parem tööturule naasta, ei ole ilmselgelt põhjendatu, sest tõepoolest pakub see vorm inimesele palju paremaid tagatisi.

**14.** Võib tunduda ebaõiglase ja ebamõistlikuna olukord, kus seadusandja soov suunata osalise koormusega töötada soovivaid inimesi just rohkem kaitset pakkuvasse töölepingulisesse suhtesse või avalikku teenistusse viib selleni, et osa inimestest – need, kes sooviksid tööd teha, kuid kelle värbamisest ei ole ükski tööandja huvitatud – ei saa FIE staatusega kaasneva kõrge maksukoormuse tõttu üldse tulu teenima asuda, sest majanduslikult ei tasu see ära. Samas õiguslikult ei saa sellist seadusandja valikut hukka mõista. Nimelt on FIE väga spetsiifiline tegevusvorm, mille kujundamisel on seadusandja tõenäoliselt arvestanud, et FIE panustabki kogu oma aja ja energia ettevõtlusesse, st seadusandja eeldas, et FIE ettevõtlusel peab olema mingisugune minimaalne maht, mille täitmisel õigustavad ennast kõik ettevõtlustegevusega kaasnevad (rahalised) kulud. Selle järelduse kasuks räägib näiteks asjaolu, et äriseadustiku § 78 järgi vastutab FIE oma kohustuste eest kogu oma varaga – kui inimene ei ole valmis ettevõtlusesse piisavalt panustama, siis on sellise vastutuse võtmine ja kandmine ebaratsionaalne. Samuti viitab FIE ettevõtlustegevuse n-ö minimaalse mahu eeldusele asjaolu, et FIE-l ei ole võimalik selgelt rakendada osalist või lühendatud ettevõtlusaega (vrd osaline tööaeg töötaja puhul).

**15.** Omaette küsimus on, kas FIE tegevusvorm on sellisel kujul, kui ta taasiseseisvunud Eestis on eksisteerinud, ennast õigustanud: Eestis on väga palju inimesi, kes on sunnitud FIE-ks hakkama, sest vastasel juhul ei ole neil üldse võimalik (ametlikku) tulu teenida.<sup>18</sup> Selle hindamiseks, kas FIE tegevusvorm on olemasoleval kujul põhjendatud ja ratsionaalne, ei ole aga minul pädevust. Seda põhjusel, et selliste valikute tegemisel on seadusandjal avar kaalutlusruum.

<sup>17</sup> Võrreldes iseseisvalt tegutseva FIE garantiisid töölepingu alusel töötava isiku garantiidega, võib järeldada, et töötajal on rohkem tagatisi, millest tulenevalt on suurem ka töötaja õiguste kaitse (töötajale on garanteeritud töötasu saamine vähemalt miinimumtasu ulatuses – FIE-l ei ole ühtegi garantiid, et tema ettevõtlusalane tegevus toob temale tulu; töötajale on tagatud iga-aastane puhkus, täpselt on reglementeeritud töö- ja puhkeaja vahekord, kindlustatud on miinimumnõuetele vastavad töötingimused jne). Arvestades Riigikohtu praktikat, milles Riigikohus on korduvalt rõhutanud, et kahtluse korral tuleb isiku ja tööandja või tellija vahelist suhet kvalifitseerida töösuhteks (Vt nt RKTko 15.06.2011, nr 3-2-1-41-11, p 14 ja RKTko 13.03.2009, nr 3-2-1-7-09, p 10), ning mille põhjuseks on tõenäoliselt see, et töösuhtes on isikule tagatud suurem kaitse, võib isikute suunamist töösuhtesse olla põhjendatud.

<sup>18</sup> Nii näiteks ei ole isikutel sageli võimalik asuda töölepingu alusel tööle taksojuhina, sest taksofirmad seavad õigussuhte astumise eelduseks taksoveoloa olemasolu, mis omakorda eeldab aga ühistranspordiseaduse § 2 p 1 järgi koostoides § 31 lõikega 3 ja § 2 punktiga 2 ettevõtjaks olemist, või ütlevad otse välja, et koostööd tehakse üksnes FIE-dega (Vt nt [http://www.sobratasko.ee/index.php?page=tule-taksojuhiks&hl=ee\\_EE](http://www.sobratasko.ee/index.php?page=tule-taksojuhiks&hl=ee_EE) või <http://www.reval-takso.ee/tuletoole.html>). Ka paljud kirjakeandjad, kelle jaoks on oma elukoha piirkonnas muu töö leidmine keeruline, on pidanud otsustama ettevõtjaks hakkamise kasuks (Vt nt <http://www.ap3.ee/?PublicationId=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=107048>).

## 5. Kokkuvõte

Ülaltoodud kaalutlustel ei saa ma asuda seisukohale, et SMS § 2 lg 4 punktidest 3–5 tulenevate soodustuste laiendamata jätmine FIE-dele oleks põhiseadusvastane.

Selle tõdemusega lõpetan Teie avalduse põhjal alustatud menetluse. Vabandan, et minu seisukoha kujundamine nii palju aega võttis. Tänan Teid probleemile tähelepanu juhtimise eest.

Lugupidamisega

*/allkirjastatud digitaalselt/*

Hent Kalmo  
õiguskantsleri asetäitja-nõunik  
õiguskantsleri volitusel