



Õiguskantsler

Sven Sester
Rahandusministeerium
info@fin.ee

Teie 19.12.2014 nr 5-1/15194-1
27.01.2015 nr 6-5/002666-1

Meie 15.05.2015 nr 6-1/141371/1502184

Marek Helm
Maksu- ja Tolliamet
emta@emta.ee

Märgukiri FIE tasutud maksusummade avalikustamine

Lugupeetud härra Sester
Lugupeetud härra Helm

Teile teadaolevalt on õiguskantsleri menetluses Eesti Maksumaksjate Liidu (EML) pöördumine, mis puudutab [maksukorralduse seaduse](#) (MKS) § 27 lg 3 põhiseaduspärasust. EML on seisukohal, et füüsilisest isikust ettevõtja (FIE) tasutud maksusummade avalikustamine MKS § 27 lg 3 alusel võib viia FIE sissetuleku suuruse avalikustamiseni, mis on EML hinnangul vastuolus [põhiseaduse](#) (PS) §-ga 26. Menetluse käigus on oma seisukoha esitanud nii [Rahandusministeerium](#) kui ka [MTA](#).

EML avalduse läbivaatamisel tuleb leida vastused eelkõige järgmistele küsimustele:

1. milliseid FIE andmeid peab Maksu- ja Tolliamet (MTA) avalikustama MKS § 27 lg 3 alusel [tasutud maksusummade tabelis](#) (edaspidi TMST) ja
2. kas nende andmete avalikustamine võib tuua endaga kaasa PS § 26 riive ja rikkumise.

Analüüsides MKS § 27 lg 3 sisu ja kohaldamispraktikat, olen täheldanud **mitmeid vastuolusid seoses MKS § 27 lg 3 rakendamisega**. Need on kirjeldatud allpool. Rõhutades haldusorgani ülesannet kasutada erinevaid tõlgendusmeetodeid õigusnormi sisustamisel ja kohaldamisel, samuti põhiseaduskonformse tõlgendamise põhimõtte järgimise olulisust, viitavad tuvastatud ebaselgused siiski sätte mõningasele õigusselgusetusele. Seetõttu palun teil analüüsida kaardistatud probleeme ning kujundada seisukoht MTA tasutud maksusummade avalikustamise praktika muutmise ja/või MKS § 27 lg 3 regulatsiooni täpsustamise vajalikkuse kohta. Palun teil teavitada mind selle analüüsi tulemustest. Lisaks palun teil selgitada oma vastuses, kas, mida ja millal te plaanite teha nende vastuolude lahendamiseks. Palun Teil mulle vastata 30.06.2015.

Teises eeltoodud küsimuses, st kas MKS § 27 lg 3 alusel andmete avalikustamine riivab FIE põhiõigust eraelu puutumatusele ning kas seda riivet (kui see esineb) on võimalik

põhiseaduslikult õigustada, õiguskantsleri menetlus hetkel jätkub.¹ Menetluse tulemusest teavitatakse teid täiendavalt.

Järgnevalt on välja toodud vaidlusalune MKS § 27 lg 3 ning selgitatud, kuidas sellest normist on võimalik asjakohase seaduseelnõu seletuskirja abil aru saada (osa I). Seejärel on loetletud MKS § 27 lg 3 analüüsimisel tuvastatud vastuolud (osa II).

I MKS § 27 lg 3 eesmärk ja selle rakendamine

MKS § 27 lg 3, mis jõustus 01.08.2014, sätestab:

„Maksuhaldur avaldab oma veebilehel maksukohustuslase kalendriaasta jooksul tasutud maksusummad kord kvartalis summeeritult kvartalile järgneva kuu 10. kuupäevaks järgmiselt: 1) kõikide riiklike maksude summa kassapõhiselt; 2) sotsiaalmaksu, residendist füüsilise isiku tulult kinnipeetud tulumaksu ning kohustusliku kogumispensioni maksete ja töötuskindlustusmaksete summa kassapõhiselt.“

Selle sätte lisati maksukorralduse seadusesse 01.07.2014 vastu võetud [maksukorralduse seaduse ja käibemaksuseaduse muutmise seadusega](#).

Viidatud seaduse juurde lisatud [seletuskirja](#) järgi on tasutud maksude summa avaldamise eesmärk „tagada õiglasem konkurentsikeskkond ning aidata kaasa maksukuulekuse suurenemisele“. Selle eesmärgi saavutamist peetakse võimalikuks maksukohustuslase poolt riigieelarvesse „tegelikult tasutud“ maksude suuruse avaldamine kaudu. Seejuures peetakse maksukohustuslase all silmas juriidilist isikut või FIE-t (vt MKS § 27 lg 4).

Seletuskirjas täpsustatakse, et MKS § 27 lg 3 p 1 alusel peab MTA avalikustama kõikide riiklike maksude maksusummad. Riiklike maksude all mõeldakse MKS § 3 lõikes 2 nimetatud makse (s.o tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid, raskeveokimaks).

Lisaks märgitakse seletuskirjas, et MKS § 27 lg 3 p 2 järgi peab MTA oma veebilehel avaldatavas TMST-s eraldi välja tooma maksukohustuslase tasutud tööjõumaksud. Seletuskirjas selgitatakse, et tööjõumaksudena käsitletakse sotsiaalmaksu, residendist füüsilise isiku tulult kinnipeetud tulumaksu, kohustusliku kogumispensioni makset ja töötuskindlustusmakset. Lisaks mõndakse, et tööjõumaksude eraldi kuvamine on oluline, sest töötaja jaoks on tähtis, et tööandja tasuks tööjõumakse korrektselt. Muu hulgas rõhutatakse seletuskirjas ka seda, et tööjõumaksude avalikustamine ei ole Eesti oludes uus nähtus – teave maksukohustuslase tööjõukulu kohta oli ka enne MKS § 27 lg 3 p 2 lisamist seadusesse ettevõtete majandusaasta aruannete kaudu avalikult kättesaadav. Sellest nähtub, et MKS § 27 lg 3 p 2 nõuab, et TMST teises – nn tööjõumaksude – veerus avalikustaks MTA ainult need maksud, mis on arvestatud või peetud kinni maksukohustuslase töötajatele väljamakstud töötasult. Muud isiku poolt tasutud riiklikud maksud ei tohi selles veerus sisalduda.

¹ Selle põhjuseks on, et nendele küsimustele vastamine eeldab mh FIE kui ettevõtja olemuse täpsemat avamist ning ka selle lahtimõtestamist, kas ja kuidas FIE suhestub PS § 26 kaitsealaga (sh kas FIE puhul kehtib abstraktsioonipõhimõte ning, kui jah, siis kas andmed FIE ettevõtlustulu kohta kuuluvad PS § 26 kaitsealasse). See saab olema võimalik ja lihtsam pärast seda, kui on laekunud vastus Sotsiaalministeeriumilt ja Justiitsministeeriumilt ühes teises õiguskantsleri menetluses tehtud [teabe nõudmisele](#), kus on palutud ministeeriumite seisukohta mõistete „ettevõtja“ ja „ettevõtlus“ sisustamise kohta. Vastused peaksid saabuma maikuu jooksul.

Seletuskirjas ei analüüsita eraldi, kas ja millisel määral on MKS § 27 lg 3 regulatsioon kohaldatav FIE puhul, ega kommenteerita, kas FIE puhul võib MKS § 27 lõiget 3 rakendada erisustega.

II MKS § 27 lg 3 rakendamisel esinevad probleemid

1. *MTA ei avalikusta TMST-s andmeid FIE tasutud tulumaksu avansiliste maksete kohta ega andmeid FIE tuludeklaratsiooni alusel (FIDEK vorm E) arvatud ja tasutud tulumaksu kohta*

Nagu öeldud, nõuab MKS § 27 lg 3 p 1, et MTA avalikustaks oma veebilehel esitatud TMST kaudu kõiki maksukohustustlase poolt tasutud riiklike makse. Üheks riiklikuks maksuks on tulumaks, sh FIE ettevõtlustulult makstav tulumaks (vt MKS § 3 lg 2 p 1 ja [tulumaksuseaduse](#) § 1 lg 1, § 12 lg 1 p 2, § 14).

MTA [veebilehel](#) on selgitatud TMST koostamise meetoodika. Sellest selgitusest ning MTA vastusest teabe nõudmisele nähtub, et FIE ettevõtlustulult arvatud ja tasutud tulumaksu TMST-s (nn kõikide riiklike maksude veerus) ei avalikustata.² Samuti ei avalda MTA TMST-s andmeid FIE tulumaksuseaduse § 47 alusel tasutud tulumaksu avansiliste maksete kohta.

Selline MTA praktika võib olla vastuolus MKS § 27 lg 3 punktiga 1.

Samuti viitab kirjeldatud praktika probleemsele asjaolu, et samal ajal, kui MTA jätab avalikustamata TMST riiklike maksude veerus andmeid FIE ettevõtlustulult tasutud tulumaksu (ja tulumaksu avansiliste maksete) kohta, avalikustab ta seal andmeid FIE ettevõtlustulult arvatud ja tasutud sotsiaalmaksu kohta.³ Viimane välistab järelduse, et MTA on teadlikult loobunud FIE ettevõtlustulult arvatud ja tasutud maksude avalikustamisest TMST-s nt eesmärgiga kaitsta FIE-t selle eest, et TMST-s avaldatud andmete tõttu võib saada avalikuks FIE ettevõtlustegevusest teenitud tulu suurus.

Täpsustuseks tuleb lisada, et seisukohast, et FIE ettevõtlustulult arvatud maksude avaldamine TMST-s ainult osaliselt võib olla vastuolus MKS § 27 lg 3 punktiga 1, ei järeldu automaatselt, et põhiseadus lubab avaldada FIE ettevõtlustulult arvatud ja tasutud maksusummasid. Nagu eespool märgitud, kõnealuses küsimuses õiguskantsleri menetlus jätkub (sh ei ole välistatud, et menetluse tulemusena selgub, et FIE ettevõtlustulult tasutud makse ei või MKS § 27 lg 3 alusel avalikustada).

2. *MTA ei avalikusta TSMT-s teavet FIE tasutud hasartmängumaksu, tollimaksu, raskeveokimaksu ja maamaksu kohta ilma, et selleks oleks selge õiguslik alus*

Nii Rahandusministeerium kui ka MTA selgitasid õiguskantslerile saadetud kirjades, et MTA ei avalikusta TMST-s andmeid FIE makstud raskeveokimaksu, maamaksu ja tollimaksu kohta põhjusel, et FIE-de puhul ei ole võimalik välja selgitada, kas need maksukohustused tekkisid seoses FIE ettevõtlusega või mitte. Sama põhimõtet järgides ei avalikusta MTA andmeid FIE tasutud hasartmängumaksu kohta.

² MTA selgitas vastuses minu teabe nõudmisele, et MTA veebilehel asuva TMST sisu selgitava tabeli rea „Erijuhtude tulumaks“ all mõeldakse tulumaksu, mida deklareeritakse TSD lisadel 4–7. See ei hõlma aga tulumaksu FIE ettevõtlustulu pealt.

³ Lisaks avalikustab MTA selles TMST veerus andmeid FIE tasutud sotsiaalmaksu avansiliste maksete kohta.

Raskeveokimaks, maamaks, tollimaks ja hasartmängumaks on MKS § 3 lg 2 punktide 3, 4, 6 ja 8 järgi riiklikud maksud. Kui tõlgendada MKS § 27 lg 3 p 1 rangelt, tuleb asuda seisukohale, et ka need maksud kuuluvad TMST-s avalikustamisele.

MKS § 27 lg 3 (ja lg 4) sõnastusest ega seletuskirjast neid sätteid seadusesse lisanud seaduseelnõu juurde ei tulene, et seadusandja oleks jättnud MTA-le diskretsiooniruumi selle osas, kas MTA peab avalikustama TMST-s kõikide juriidilise isiku või FIE tasutud riiklike maksude summa või võib jätta osa tasutud riiklikest maksudest avalikustamata. Nagu ülalpool juba märgitud, ei analüüsitud MKS § 27 lg 3 ja 4 seadusesse lisamisel, kas nende sätete rakendamisel FIE-de puhul tuleb teha erisusi – nt jätta maksusummad, mille tasumine ei pruugi olla seotud FIE ettevõtlustegevusega, TMST-st välja.

Tõsi on aga ka see, et, tõlgendades MKS § 27 lg 3 ja lg 4 süstemaatiliselt, võib jõuda järeldusele, et seadusandja võis soovida nende normide vastuvõtmisel, et MTA avalikustaks TMST-s vaid neid makse, mille maksukohustuslane tasus kas seoses oma ettevõtlustegevusega või seoses töötajatele töötasu väljamaksmisega. St seadusandja eesmärgiks võis olla, et TMST-s ei sisalduks andmeid maksukohustuslase eraeluliste sündmuste tõttu tasutud maksude kohta (asjakohane vaid FIE puhul). Nii nt juhul, kui FIE teeb lisaks ettevõtlusega tegelemisele tööd töölepingu alusel, ei seostata MTA avaldatavas TMST-s andmeid FIE tööandja poolt FIE töötasu pealt tasutud maksude kohta FIE nimega – need andmed avaldatakse üksnes TMST tööandja real FIE tööandja tasutud tööjõumaksude veerus.

Seda mõõndes ning asudes kokkuvõttes seisukohale, et MTA praktika FIE tasutud hasartmängumaksu, tollimaksu, raskeveokimaksu ja maamaksu TMST-s mitteavalikustamise osas ei pruugi olla MKS § 27 lg 3 p 1 vastane, tuleb siiski märkida, et norm võiks olla sõnastatud täpsemini.

3. MTA avalikustab andmeid FIE tasutud sotsiaalmaksu avansiliste maksete ning FIE tuludeklaratsiooni alusel (FIDEK vorm E) arvutatud sotsiaalmaksu ja kohustusliku kogumispensioni makse kohta TMST tööjõumaksude veerus

Nagu eespool selgitatud, on MKS § 27 lg 3 punktist 2 võimalik aru saada nii, et TMST teises – nn tööjõumaksude – veerus peab MTA avalikustama ainult need maksud, mis on arvestatud või peetud kinni maksukohustuslase töötajatele väljamakstud töötasudelt. Selle loogika järgi ei tohi TMST tööjõumaksude veerg sisaldada andmeid FIE enda eest tasutud sotsiaalmaksu avansiliste maksete kohta ning FIE tuludeklaratsiooni (FIDEK vorm E) alusel arvutatava ja makstava sotsiaalmaksu ja kohustusliku kogumispensioni makse kohta. MTA selgitusel aga sisalduvad need summad paraku selles TMST veerus avaldatavas numbris. Selline praktika on suure tõenäosusega vastuolus MKS § 27 lg 3 punktiga 2.

4. Rahandusministeerium ja MTA saavad MKS § 27 lg 3 tähendusest erinevalt aru

Õiguskantsleri menetluse käigus on ilmnenu, et Rahandusministeerium ja MTA saavad MKS § 27 lõikest 3 erinevalt aru. Peamine erinevus seisneb alljärgnevas.

Rahandusministeerium, vastates õiguskantsleri küsimusele, kas MTA MKS § 27 lg 3 alusel avalikustatavate andmete põhjal on võimalik tuvastada FIE teenitud tulu suurust, kirjutas mh nii: „[TMST-s avaldatav] kõikide riiklike maksude koondsumma ei sisalda füüsilise isiku tulult arvutatud tulumaksu ja ettevõtlustulult arvutatud sotsiaalmaksu, raskeveokimaksu, maamaksu ja

tollimaksu, põhjusel, et FIE-de puhul ei ole võimalik välja selgitada, kas näiteks maamaks on tasutud seoses ettevõtlusega või mitte. [---] Kõikide riiklike maksude summas sisalduva kinnipeetud tulu- ja sotsiaalmaksu puhul on sisuliselt tegemist vaid FIE kui tööandja makstud maksudega, mitte tema tulult, sh ettevõtlustulult tasutud maksudega.”⁴ Nagu eespool juba selgitatud, MTA aga avalikustab TMST kõikide riiklike maksude veerus andmeid FIE tasutud sotsiaalmaksu avansiliste maksete ja FIE ettevõtlustulu pealt tasutud sotsiaalmaksu kohta (lisaks avalikustab MTA TMST tööjõumaksude veerus andmeid FIE ettevõtlustulult tasutud kohustusliku kogumispensioni makse kohta). St Rahandusministeeriumi ja MTA käsitlused selle kohta, milliseid FIE tasutud makse tuleb MTA-l MKS § 27 lg 3 alusel avalikustada, räägivad teine teisele vastu.

Arvestades MKS § 27 lg 3 p 1 sõnastust, tekib ka küsimus, kas Rahandusministeeriumi selgitused on selle normiga kooskõlas: ühelt poolt ütleb MKS § 27 lg 3 p 1, et MTA peab avaldama andmeid kõikide maksukohustuslase tasutud maksude kohta ega sätesta FIE-le mitte mingisuguseid erisusi; teiselt poolt aga väidab Rahandusministeerium, et nt FIE ettevõtlustulult tasutud makse MKS § 27 lg 3 p 1 alusel avaldama ei pea. Vaieldamatult on Rahandusministeeriumi selgitused MKS § 27 lg 3 sisu lahtimõtestamisel autoriteetseks teabeallikaks, kuid arvestades seda, et MKS § 27 lg 3 lg 1 sõnastuse ning selle normi seadusesse lisanud seaduseelnõu seletuskirja valguses võivad need selgitused tunduda üllatuslikud, tekitab see praktikas probleeme.

Eeltoodust nähtub, et MKS § 27 lg 3 kavandamisel ja vastuvõtmisel ei mõeldud läbi või ei selgitatud põhjalikult, kuidas normi tuleb rakendada FIE puhul. Hiljem Rahandusministeeriumi poolt seadusesättele ja selle mõttele antavad selgitused, mis ei ole selgelt tuletatavad ei normist endast ega nt ka asjakohase seaduseelnõu seletuskirjast, võivad osutada ootamatuteks ning takistada seega MKS § 27 lg 3 õigusselgusetuse probleemi ületamist normi tõlgendamise teel. St seaduse rakendajal võib olla väga raske võtta seisukohta selle osas, milline oli seadusandja tegelik tahe MKS § 27 lg 3 kehtestamisel. See võib viia seaduse väärtõlgendamiseni ja õigusrikkumiseni.

Austusega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

Olga Lavrova 693 8410
Olga.Lavrova@oiguskantsler.ee

⁴ Tuleb tunnistada, et kui Rahandusministeeriumi tõlgendus MKS § 27 lg 3 rakendamise osas osutuks õigeaks ning MTA asuks seda rakendama (st MTA ei avalikustaks TMST-s andmeid FIE ettevõtlustulult tasutud tulumaksu, sotsiaalmaksu ja kohustusliku kogumispensioni makse ning tulumaksu ja sotsiaalmaksu avansiliste maksete kohta), siis langeks ära küsimus sellest, kas FIE tasutud maksude avalikustamine MKS § 27 lg 3 alusel on kooskõlas PS §-s 26 sätestatud põhiõigusega eraelu puutumatusele.