



Õiguskantsler

Toomas Luman
Eesti Kaubandus-Tööstuskoda
koda@koda.ee

Teie 30.12.2016 nr 4/299

Meie 17.02.2017 nr 6-1/170115/1700726

Sotsiaalmaksu määra langetamise ärajätmise põhiseaduspärasus

Austatud härra Toomas Luman

Riigikogu võttis 15.06.2015 vastu [seaduse](#), mille järgi pidanuks sotsiaalmaksumäär 01.01.2017 alanema 0,5 protsendipunkti võrra ning 01.01.2018 veel 0,5 protsendipunkti võrra. 19.12.2016 võttis Riigikogu vastu [tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja teiste seaduste muutmise seaduse](#), mille § 3 p-iga 1 jäeti sotsiaalmaksu määra langetamine ära. Palusite kontrollida, kas see otsus on kooskõlas [maksukorralduse seaduse](#) (edaspidi ka MKS) §-ga 4¹ ja õiguspärase ootuse põhimõttega.

Sotsiaalmaksu lubatud langetamisest loobumine võib kahjustada ettevõtluskeskkonda, ent ei riku MKS §-ga 4¹ ja põhiseaduse §-ga 10 antud õiguspärasust. MKS § 4¹ sõnastus ei kaitse ettevõtjaid nende loodetud moel ebasoodsate maksumuudatuste eest. Ka ettevõtjatele ebasoodsa seaduse Riigi Teatajas avaldamise ja jõustumise vahele jäänud lühike aeg ei tingi paraku muudatuse põhiseadusevastasust.

Seisukoha kokkuvõte

Vahetult enne valimisi, 25. veebruaril 2015 vastu võetud MKS § 4¹ järgi peab maksuseaduse või selle muudatuse vastuvõtmise ja jõustumise vahele **üldjuhul** jääma vähemalt kuus kuud. Küsimus taandub sellele, kas ja kui tugev õiguspärane ootus maksumaksjatele selle sättega loodi. MKS on maksuseaduste suhtes üldseadus, ehkki normihierarhias nendega samal astmel. Põhiseadus ega ükski nn konstitutsiooniline seadus (sh Riigikogu kodu- ja töökorra seadus) seesugust menetluslikku piirangut ei sisalda. Eelnõu seletuskiri ja Riigikogu stenogramm selgitavad normi eesmärki ja tähendust vastuolus normi sõnastusega ja ka sisemiselt vastuoluliselt. Ühelt poolt selgitatakse, et tegu saab olla vaid (mittesiduva) poliitilist kultuuri kujundava suunisega, teisalt kinnitatakse, et tulevikus ei muudeta maksuseadusi seletuskirjas loetlemata juhtudel maksumaksjale ebasoodsalt vähem kui kuus kuud enne eelarveaasta algust.

Seletuskiri paraku ei asenda normi. Kui maksumaksjatele oleks soovitud anda kiirete maksutõusude vastu kindel ja selge kaitse, oluks võimalik norm vastavalt sõnastada. Seesugusest sõnastusest võidi loobuda mh selle tõttu, et jäikade tagatiste andmine piirab järgmiste valitsuskoalitsioonide võimalusi viia ellu varasemast erinevat poliitikat. Seesugune piirang ei pruugiks olla põhiseaduspärane. On valdkondi, kus mitmeks aastaks siduva lubaduse andmine on möödapääsmatult vajalik ja vaid neil vähestel juhtudel tohib anda kindla, ka järgmisi Riigikogu koosseise ja valitsuskoalitsioone siduva tagatise.

Õiguskantsleri Kantselei

Kohtu 8, 15193 TALLINN. Tel 693 8404. Faks 693 8401. info@oiguskantsler.ee www.oiguskantsler.ee

Lähtudes normi sõnastusest, vastuvõtmise asjaoludest, seletuskirja sisemisest vastuolulisusest ja poliitika põlistamise põhiseaduslikest piirangutest järeldub, et MKS § 4¹ tuleb tõlgendada nii, et maksuseaduse või selle muudatuse vastuvõtmise ja jõustumise vahele võib asjakohaste põhjenduste olemasolu korral jääda vähem kui kuus kuud ka seletuskirjas loetlemata juhtudel. Maksumaksjale ebasoodsate otsuste kiiret tegemist tuleb aga igakordselt põhjendada, kaaluda muudatuse eesmärkide ja põhjuste kaalukust võrreldes maksumaksjale tekkiva kahjuga.

Riigi fiskaalhuvi, Haigekassa eelarve kestlikkus koos uue valitsuskoalitsiooni õigusega muuta varasemaid poliitikaid kujutavad endast kaalukat avalikku huvi, mis kaalub sotsiaalmaksu 0,5 protsendipunkti võrra langetamisega seotud riive üles ega anna alust muudatuse põhiseadusvastasust väita.

1. Maksukorralduse seaduse § 4¹ tähendus

MKS § 4¹ sätestab: „Maksuseaduse, samuti selle muudatuse vastuvõtmise ja jõustumise vahele peab üldjuhul jääma vähemalt kuus kuud. Sätet ei kohaldata maksukohustuslast soodustava mõjuga maksuseaduse ja selle muudatuse korral.”

Oma avalduses märgite [MKS § 4¹ seletuskirjale](#) tuginedes, et koormavate maksumuudatuste puhul võib sellest nõudest kõrvale kalduda üksnes siis, kui seaduste kiiremas korras muutmiseks on erakorralised põhjused, ennekõike akuutsete maksupettustega tegelemine, nn maksuaukude sulgemiseks tarvilike meetmete võtmine, ning märgatavalt muutunud majandus-, finantsstabiilsus-, keskkonna- või julgeolekuolukorrale reageerimine või asjaomaste seonduvate riskide ennetamine. Seejuures tuginate seletuskirjas olevale lausele “Üksnes erandlikel ja põhjendatud juhtudel võimaldab säte seadusandjal vastu võtta maksuseaduseid ja nende muudatusi 6-kuuliselt üldreeglist lühema jõustumise tähtajaga.”

Samas täpsustab MKS § 4¹ seletuskirja viimane lõik: „Kõnealune maksuseaduste jõustamise reegel on täiendavaks suunaandjaks poliitilise kultuuri parandamisel kaalutletud maksuotsuste langetamiseks ning paremaks õiguskindluse tagamiseks ka saastetasude, vee erikasutusõiguse tasude ja maavara kaevandamisõiguse tasude puhul”.

Seletuskiri on vastuoluline, pidades normi ühtaegu mittekohustuslikuks poliitiliseks üldsuuniseks, lubades aga teisel maksude tõstmist üksnes erandlikel, seletuskirjas loetletud asjaoludel. Sätte enese sõnastusele ei vasta kumbki seletus.

Seletuskiri kui üks õiguse tõlgendamise allikatest aitab mõista Riigikogu ajendeid ning tõlgendada seadusi lähtudes nende eesmärkidest. Kui seletuskiri sisaldab vastuolusid või kui seletuskirjas öeldu ei lange kokku mõne teise võimaliku tõlgendusega, tuleb lähtuda eelkõige seaduse tekstist ja valida tõlgendus, mis viib põhiseaduspärase lahenduseni (vt ka [RKÜKo 22.02.2005, 3-2-1-73-04, p 36](#)). Seda ka juhul, kui tulemus on inimestele ebameeldivam kui seletuskirjas lubatu.

MKS § 4¹ tähenduse selgitamisel tuleb arvestada ka demokraatia põhimõtet ja Riigikogu finantspädevust. Demokraatia põhimõttest tuleneb, et poliitiline konkurents peab olema aus ja valimiste, samuti valitsuskoalitsiooni muutumise järel peab olema võimalik poliitikat muuta. Demokraatia põhimõte ei luba valitseval koalitsioonil oma poliitikat põlistada. Pikaajalised püsivad lubadused on põhiseaduspärased vaid objektiivselt põhjendatud erandjuhtudel.

Arvestades maksude koormavust ühiskonnaliikmetele, seab PS § 113 formaalsed nõuded maksuseadustele: need peavad sätestama selgelt ja ammendavalt kõik maksusuhte kohustuslikud elemendid, et maksumaksja teaks milline tema maksukohustus on. Riigikogu peab makse kehtestades arvestama ka teiste põhiõiguste ja põhiseaduse põhimõtetega nagu omandipõhiõigus, õiguspärane ootus, inimväärikus - neid ei või muuta sisutühjaks.

Põhiseaduse § 65 ja § 115 järgi on Riigikogul õigus ja kohustus otsustada riigi tulude ning kulude üle ja kajastada neid iga-aastases riigieelarves. Riigikogu peab seejuures tagama, et riigil oleks kogu aeg piisavalt raha inimeste põhiõiguste ja -vabaduste kaitseks. Riigikogu finantspädevus on riigi juhtimise äärmiselt oluline instrument ning sellega üks peamisi parlamendi õigusi ja ülesandeid.

2. Sotsiaalmaksu langetamisest loobumise põhiseaduspärasus

2.1. Seaduse avaldamise ja jõustumise vahele jääva aja piisavus

Riigikogu otsustas sotsiaalmaksumäära mitte langetada 19.12.2016, seadus avaldati Riigi Teatajas 24.12.2016 ja jõustus 31.12.2016. Seega jäi sotsiaalmaksuseaduse muudatuste Riigi Teatajas avaldamise ja jõustumise vahele 7 päeva. Küsite, kas Riigikogu on nii toimides rikkunud maksumaksjate õigusi.

Õiguskindluse põhimõtte osaks oleva *vacatio legis*'e põhimõtte järgi tuleb uute regulatsioonide jõustumiseks ette näha mõistlik aeg, mille jooksul adressaadid saavad uute normidega tutvuda ning oma tegevuse vastavalt ümber korraldada. Kuigi PS § 108 kohaselt jõustub seadus kümnendal päeval pärast Riigi Teatajas avaldamist, võib Riigikogu sama sätte kohaselt iga kord seadusele jõustumisaja määrata. Vahel on seadusemuudatuse mõju nii ulatuslik, et sellega kohanemiseks tuleb Riigikogul üldise jõustumisaja reeglit pikendada (vt ka [RKPJKo 31.01.2012, 3-4-1-24-11 p 66](#)). Kui aga seadust soovitakse jõustada kiiremini, tuleb hinnata, kas normiadressaatidele – isikutele, keda seadusemuudatus vahetult puudutab – jääb oma tegevuse ümberkorraldamiseks piisavalt aega. Piisavus sõltub muutuse ulatusest ning sellest, kas muudatus on õiguslikus olustikus ettenähtav või ootamatu (vt [RKPJKo 2.12.2004, 3-4-1-20-04 p 26](#)).

Sotsiaalmaksu langetamine mõjutanuks sotsiaalmaksu maksjate eelarveid üldjuhul kuni 0,36% ulatuses (vt ka p 2.2). Tõenäoline kulu seoses raamatupidamis- ja majandustarkvara kohendamiseiga ei saa olla suur, kuivõrd enamasti kasutatakse raamatupidamisprogramme litsentside alusel, kusjuures seadusest lähtuvad maksumuudatusi ei pea lõppkasutaja tavaliselt ise sisestama.

Antud juhul ei muudetud ebasoodsamaks juba olemasolevat olukorda, vaid tühistati mittekohaldunud soodustus.

Sotsiaalmaksu langetamisest loobumine seoses valitsuskoalitsiooni muutumisega oli ettenähtav. Kavast tühistada sotsiaalmaksumäära langetamine [teatati mitte-ametlikult](#) 08.11.2016. [Muudatusettepanek esitati 7.12.2016](#). Seega oli etteaimatav, et Riigikogu uutel alustel kujunenud enamus võib sotsiaalmaksu langetamise tühistada. Kuigi maksumaksjatel ei olnud kindlust, et sotsiaalmaksu ei langetata, ei olnud neil ka kindlust, et sotsiaalmaksu langetatakse.

Sotsiaalmaksu maksustamisperioodiks on kalendrikuu ning sotsiaalmaks tuleb deklareerida ja tasuda sellele järgeva kuu 10. kuupäevaks. Kuigi 19.12.2016 vastu võetud ja 24.12.2016 Riigi

Teatajas avaldatud seadus jõustus 31.12.2016, tuleb selle alusel sotsiaalmaksu esimest korda deklareerida 10.02.2016. Sotsiaalmaksu maksjatele jäi seega tegevuse ümberkorraldamiseks pikem aeg kui seaduse avaldamisest jõustumiseni.

Eelkirjeldatud tegurid ei võimalda väita, et Riigikogu rikkus seaduse kehtima hakkamise aega määrates põhiseadust.

2.2. Sotsiaalmaksu langetamisest loobumise kooskõla õiguskindluse põhimõttega

Õiguskindluse põhimõtetest tuleneb, et riik ei tohi käituda sõnamurdlikult, sealhulgas rikkuda õiguspärase ootuse põhimõtet. Ometi ei taga need põhimõtted alati automaatselt kaitset riigi põhjustatud pettumuse vastu.

Riigi sõnamurdlik tegevus on õigusvastane eelkõige juhul, kui isik on oma tegevusega täitnud eeldused, millest tulenevalt on tal tulevikus õigus eeldada enda suhtes soodsa regulatsiooni kohaldamist (vt [RKPJKo 16.12.2013, 3-4-1-27-13 p 50](#)): kui õigusakt on andnud talle õiguse või kohustuse, kui ta saab loota regulatsiooni püsimisele ja on asunud neid õiguseid kasutama või kohustusi täitma.

15.06.2015 seadus kehtestas 32,5% suuruse sotsiaalmaksumäära ajavahemikuks 01.01.2017-01.01.2018. Sellega ei antud ühelegi isikule ega isikute grupile õigusi klassikalises mõttes, vaid muudeti [sotsiaalmaksuseadusest](#) tuleneva kohustuse suurust. Kuna kohustusi vähendati, võib seda siiski pidada sotsiaalmaksu maksjatele antud lubaduseks.

Sotsiaalmaksu maksjatel oli õigus loota regulatsiooni püsimisele. 15.06.2015 seaduse säte, mis oleks sotsiaalmaksumäära 0,5% võrra langetatud, ei olnud 19.12.2016 veel jõustunud. Seetõttu on võimalik argumenteerida, et sotsiaalmaksu maksjad ei saanud veel sotsiaalmaksu langetamisele tugineda. Selline arusaam pole õige. Riigikohus märkis 16.12.2013 lahendis [3-4-1-27-13](#): „õiguspärase ootuse põhimõte laieneb ka vastuvõetud ja avaldatud, reservatsioonideta, kuid mitte veel kohalduvale regulatsioonile.“ Sellest tuleneb, et ettevõtjad said oma 2017. a tegevusi planeerides arvestada madalama maksumääraga. On tõenäoline, et sotsiaalmaksu maksjad seda ka tegid ning asusid ühtlasi täitma neile pandud kohustusi.

Seega on kõik õiguspärase ootuse tekkimise eeldused täidetud ning sotsiaalmaksu maksjad said loota riigi sõna pidamisele. Siiski on õigusvastased üksnes sellised õiguspärase ootuse riived, mida avalik huvi üles ei kaalu, riive intensiivsus sõltub isikutele laieneva mõju ulatusest. Kõnealuse maksulangetuse mõju oleks igale sotsiaalmaksu maksjale tagasihoidlik. Sotsiaalmaksuseaduse § 2 järgi makstakse sotsiaalmaksu töötasudelt, kusjuures sotsiaalmaks lisatakse neile. Eesti keskmise palga (2016 III kvartalis 1 119 eurot) korral kujuneb tööandja kuluks 33% sotsiaalmaksumäära korral 1497,22 eurot ja 32,5% sotsiaalmaksumäära puhul 1491,625 eurot. Sotsiaalmaksu langetamise mõju iga keskmist palka teeniva töötaja kohta oleks olnud umbes 5,6 eurot kuus ehk ligi 0,36%. Sotsiaalmaks on olemuslikult tööjõukulu, mille muutmine 0,5 protsendipunkti ulatuses ei mõjuta märgtavalt teisi kuluartikleid, näiteks toorme-, üld- või kapitalikulu. Eelnevast lähtudes võib sotsiaalmaksumäära mittelangetamisest tulenenud õiguspärase ootuse riivet pidada väheintensiivseks.

Hoolimata sellest tuleb riive kaalukuse analüüsis alati hinnata ka muudatuse põhjendusi. [19.12.2016 seaduse põhjenduste](#) järgi jäi sotsiaalmaksu määra langetamine ära mh põhjusel, et Riigikogu otsustas teisel moel vähendada tööjõumakse, suurendades selleks maksuvaba tulu määra.

Fiskaalselt põhjendas Riigikogu enamus oma otsust vajadusega jätta riigi käsutusse rohkem raha sotsiaalpoliitika elluviimiseks. Sotsiaalmaksumäära langetamine kahandanuks riigi tulusid 2017. aastal 42 miljoni ja 2018. aastal 89 miljoni euro võrra.

Ligi 40% laekunud sotsiaalmaksust suunab riik ravikindlustusse (vt [sotsiaalmaksuseaduse](#) § 10 lg 4). Seega oleks sotsiaalmaksu langetamise tagajärjel kahanenud ravikindlustuse tulud ligi 16,4 miljoni euro võrra. [Prognooside](#) kohaselt moodustas Haigekassa 2016. aasta eelarvepuudujääk ligi 25,4 miljonit eurot ehk ligi 16 miljonit eurot rohkem, kui Haigekassa 2016. aasta eelarve koostamisel prognoositi. Seejuures kasvasid Haigekassa kulud ligi 44 miljoni euro võrra. Haigekassa kulude nii kiiret kasvu ei osatud sotsiaalmaksu langetamise otsustamise ajal arvesse võtta. Sotsiaalmaksu langetamisega oleks Haigekassa eelarve puudujääki veelgi suurendatud. Seetõttu õigustab sotsiaalmaksu mittelangetamist ka vajadus tagada Haigekassa tegevuse kestlikkus.

Eeltoodud põhjustel on sotsiaalmaksumäära mittelangetamine kooskõlas põhiseadusega. Siiski on see poliitilise kultuuri mõttes taunitav ja sel võib olla ettevõtluskeskkonda kahjustavaid mõjusid.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Ülle Madise

Ave Henberg 693 8407
Ave.Henberg@oiguskantsler.ee

Sten Andreas Ehrlich 693 8408
StenAndreas.Ehrlich@oiguskantsler.ee