

Arvamus **Kaido Loor**

09.02.2013

Juhtorgani liikmel on ettevõtlusvabadus



Kaido Loor, Sorainen ASI partner

Kõik arvamused - Kaido Loor

Kõik aripaev.ee arvamused

Viimasel ajal on kirgi kütnud maksuhalduri soovmõte, et äriühingu saadud juhtimisteenus tuleb kindlasti maksustada töötajamaksudega, sest osapooled varjavad töösuhet. Ettevõtjatele ja juristidele on selline seisukoht üpris arusaamatu ja viib ebavõrdse kohtlemiseni, kirjutab Soraineni partner Kaido Loor.

Teema on oluline seetõttu, et ühes sarnases asjas pidi ringkonnakohus maksuhaldurile meelde tuletama, et seadusandliku ja täitevvõimu kohustus on luua maksusüsteem, mis on mõistlikule inimesele arusaadav ning väldib ebavõrdset kohtlemist.

Esimese asjana tuleks aru saada sellest, et juhtorgani liige pole töötaja. Maksuõiguse mõttes saavad isikud tegutseda kas töötajate või ettevõtjatena. Rahvusvaheline tööorganisatsioon, mida ka Eesti maksumaksjad ülal peavad, ja Eesti töölepinguseadus seavad töösuhete tingimuseks töötaja allumise tööandja juhtimisele ja kontrollile. Juhtorgani liige ei saa alluda äriühingule, mida ta ise juhivad ja esindab. Äriühingu juhatuse ja nõukogu liikmete tegevus on juhitud liikmete endi poolt, st nad on iseseisvad. Aktsiaseltsi ja osuühingu nõukogu ülesanne äriühingus on teostada järelevalvet juhatuse liikmete suhtes, mitte juhtida juhatuse liikmeid.

Asjaolu, et äriseadustiku järgi peab juhatuse liige järgima nõukogu seaduslikke korraldusi, ei erine harilikult võlaõigusseaduses sätestatud üldreeglit, mille kohaselt käsundisaaja peab käsundi täitmisel järgima käsundiandja juhiseid. St nimetatud äriseadustiku norm ei kehtesta uut alluvusreeglit juhtorgani liikmetele. Asjaolu, et juhtorgani liikmeid saab nõukogu või üldkoosolek tagasi kutsuda ilma etteteatamata, ei erine harilikult võlaõigusseaduses sätestatud üldreeglitest, mille kohaselt võib kumbki lepingupool tähtajatu käsunduslepingu kuni käsundi täitmiseni igal ajal üles öelda. St ka see äriseadustiku norm ei kehtesta uut alluvusreeglit juhtorgani liikmele. Seadusandja ise on töölepinguseaduse lugejale igaks juhuks täpsustanud, et seda seadust juriidilise isiku juhtorgani liikmele ei kohaldata. Juhatuse liikme alluvus- ja töösuhete puudumist on selgesõnaliselt kinnitanud Euroopa kohus. Niisiis on arusaadav, et juhtorgani liige pole töötaja.

Kui juhtorgani liige pole töötaja, ei saa olla talle füüsilisest isikust ettevõtjaks (FIE-ks) registreerimine keelatud. Lausa vastupidi, äriseadustik näeb igale füüsilisele isikule õiguse olla FIE ja näeb ette, et FIE võib tegutseda kõigil tegevusaladel, millel tegutsemine ei ole seadusega keelatud. Kuna FIEks registreerimisest pole nähtud erilist kasu, pole FIEks registreerimine juhtorgani liikmete puhul levinud. Kuid see polegi niivõrd oluline. Järeldus, et juhtorgani liige võib tegutseda FIEna, avab aga hoopis olulisema arusaamise: juhtorgani liikmele kehtib ettevõtlusvabadus. Euroopa kohus on kinnitanud ka juhatuse liikme õigust tegutseda FIEna.

Juhtorgani liige võib ettevõtlusvabadust realiseerida ka äriühingu kaudu. Põhiseadus näeb ette terve rea põhiõigusi, milleks üks on ettevõtlusvabadus. Ettevõtlusvabaduse raames on isikul õigus valida ettevõtlusvorm (FIE, OÜ, AS, SIA, UAB). Põhiseadus nõuab, et ettevõtlusvabaduse piirangud peavad olema sätestatud seadusega. Seadus ei sätesta keeldu osutada juhtimisteenuseid äriühingule teisest äriühingust. Lausa vastupidi: siirdehinna regulatsioon lausa nõuab, tulumaksu ähvardusel, et juhtimisteenuste eest seotud isikutele maksaks teenuse saajad (harilikult tütarühingud) teenuse osutajale (harilikult emaühingud) turuhinda. Juhtimisteenuseid saab küll osutada ühelt juriidiliselt isikult teisele. Seda arvesse võttes: kui seadus maksustaks teenuse ostmise juhtorgani liikme ühingult teisiti kui emaühingult, oleks arusaadavalt tegemist diskrimineerimisega. Samuti oleks diskrimineeriv kui seadus lubaks juhtimisteenuse ostmist emaühingult ja keelaks selle juhtorgani liikme

ühingult. Asjaolul, et juhtorgani liikmel tekib seaduse alusel isiklik õigussuhe ühinguga (n-ö ametiseisund) ei tähenda, et see õigussuhe oleks leping, st maksustamise kontekstis ei määra selline õigussuhe tulu maksurežiimi. Seega on arusaadav, et juhtorgani liige võib FIEna tegutsemise asemel valida tegutsemise äriühingu kaudu nii, et äriühingu tulu ei omistata juhtorgani liikmele.

Seega, juhtorgani liikme tegevus on kõige tavalisem ettevõtlus ning pole midagi imelikku selles, et paljudes riikides lubatakse juhtorgani liikmeks äriühingut. Meil on see võimalik täis- ja usaldusühingus, kus ühingut juhivad osanikud, kes võivad olla ka juriidilised isikud. Tavapäraselt ettevõtlust on märganud ka Euroopa Komisjon ja nõudnud Hollandilt, et see maksustaks igasuguse füüsilise isiku osutatud juhtimisteenuse käibemaksuga, sest Hollandis on seni kehtinud erand, mis lubab kuni neljale ühingule teenust osutada käibemaksuvabalt.

Juhtimisteenuse osutamine ka ühele käsundiandjale on ettevõtlus.

Mõnest kohtuasjast on näha, et maksuhaldur on leidnud, et ettevõtlus ei saa toimuda väheste isikute vahel. Riigikohus on selgitanud, et äriühingu tegevus vastab ettevõtluse tunnustele ka siis, kui äriühing müüb kaupa või osutab teenust ainult ühele kliendile. Nii et ka juhtimisteenust osutava ettevõtte klientide arvu vähesus pole ettevõtlust välistav.

Juhtimisteenust osutavale ühingule võib, kuid pole kohane, ette heita ka ebaseaduslikku maksueelise saamist, sest juhtimisteenust osutav erikontoga FIE saab samuti oma tulu- ja sotsiaalmaksukohustust edasi lükata. Lisaks, kui juhtimisteenust pakkuva isiku üks tegevusi või eesmärged on ka investeringud ja muu ettevõtlus, siis tuleb arvestada ka isikliku vastutusega. Isikliku vastutuse vältimise soov on mõistlikule inimesele arusaadavalt piisav majanduslik põhjendus piiratud vastutusega äriühingu vormis tegutsemiseks piiramatul vastutusega FIE asemel.

Ülaltoodust tuleb järeldada, et juhtorgani liige on ettevõtja, kes võib ettevõtlusvabaduse alusel otsustada, kas osutada teenust FIEna või äriühingu kaudu.