

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond

Marion Laido

TARBIMISMAKSUD EUROOPA LIIDU LIIKMESRIIKIDES

Magistritöö

Juhendaja: dotsent Viktor Trasberg

Tartu 2016

Soovitan suunata kaitsmisele

(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud ” ” 2016. a.

Juhtimise õppetooli juhataja prof. M. Vadi.....

(õppetooli juhataja nimi ja allkiri)

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

(töö autori allkiri)

SISUKORD

Sissejuhatus	8
1. Tarbimismaksude olemus ja Euroopa Liidu maksupoliitika.....	9
1.1. Tarbimismaksud maksusüsteemi osana.....	9
1.2. Tarbimismaksude liigitamine	16
1.3. Euroopa Liidu maksupoliitika tarbimismaksude kasutamisel.....	25
2. Tarbimismaksude kasutamine Euroopa Liidu liikmesriikides.....	36
2.1. Tarbimismaksude dünaamika Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000- 2012.....	36
2.2. Tarbimismaksude kasutamise seos tulutasemega.....	54
Kokkuvõte	66
Viidatud allikad.....	70
Lisad.....	76
Summary	94

SISSEJUHATUS

Maksude kogumine on üks vanemaid majanduse reguleerimise vahendeid, tänapäevasel maksusüsteemil on kaks peamist funktsiooni – fiskaalne ja reguleeriv. Vastavalt Võrk, Kaarna (2010:2) seisneb fiskaalne funktsioon maksutulude kogumises avaliku sektori eelarvesse, et osutada kodanikele avalikke teenuseid. Reguleeriv funktsioon tähendab majandussubjektide käitumise mõjutamist maksudega. Näiteks aktsiiside kehtestamisega tõstetakse hinda objektidel, mis on ühiskonnale kahjulikud ja seeläbi loodetakse, et nende tarbimine väheneb. Teisalt saab soodustustega tarbimist ka stimuleerida. Maksusüsteemil on riigi toimimisel väga oluline roll, sest maksutuludega kogutakse Euroopa Liidus ligi 90% tuludest riigi eelarvesse.

Maksud avaldavad mõju majapidamiste otsustele säästa, töötada, investeerida ning ettevõtete otsustele toota, luua töökohti ja investeerida. Oluline ei ole mitte ainult maksukoormus vaid lisaks see, mismoodi maksusüsteem on üles ehitatud ning mis osakaal maksutuludes erinevatel maksuliikidel on s.t missugune on maksustruktuur (Johansson *et al.* 2008:5). Käesolevas magistritöös käsitletakse terminit „maksustruktuur“ kui erinevate kasutatavate maksude kombinatsiooni ehk erinevate maksude osakaalu kogumaksutulus. Kuigi Euroopa Liidu liikmesriigid kuuluvad ühtsesse majandusliitu, on maksupoliitika, -süsteemid ja -struktuurid riigiti erinevad. 2012. aastal oli tööjõumaksude osakaal kogumaksutulus Euroopa Liidus keskmiselt 51%, tarbimismaksude osakaal 28,5% ning kapitalimaksude osakaal 20,8%. (Eurostat news... 2014) Eesti on tööjõumaksude maksustamisega Euroopa Liidus keskmisel tasemel (51%), tarbimine on kõrgelt (41,9%) ja kapital väga madalalt maksustatud (7,1%). Selline maksusüsteem on kujunenud, sest Eesti on valinud maksustruktuuri reformimisel suunaks tööjõumaksude ning kapitalimaksude (otseste maksude) osakaalu

vähendamise ja tarbimismaksude (kaudsete maksude) osakaalu tõstmise. Tulenevalt maksureformidest paistab Eesti silma mitmete eripäradega maksusüsteemis. Pomerleau, Lundeen (2014) on Eesti maksusüsteemi eelistanuna välja toonud topeltmaksustamise vältimist dividendidelt, ühetaolist madalat maksusüsteemi ja et ainukese varamaksuna on kehtestatud maamaks. Kuid samas on endiselt Eesti jõukuse näitaja sisemajanduse koguprodukt (SKP) *per capita* poolest Euroopa Liidus vaesemate riikide hulgas, sama tendents iseloomustab enamusi uusi Euroopa Liidu liikmesriike.

Uued ja vaesemad Euroopa Liidu liikmesriigid on keskendunud enam tarbimise maksustamisele kui rikkad ja vanad liikmesriigid, kes koguvad suurema osa maksutuludest tööjõumaksudega (Szarowska 2013:5). Üheks põhjuseks, miks tarbimismakse soosida võrreldes tulumaksuga on keskendumine kasvusõbralikule maksustruktuurile. Johansson *et al.* (2008:18) kohaselt tarbimismaksud mõjutavad majapidamiste otsuseid säästa, töötada, investeerida ning ettevõtete otsuseid toota, luua töökohti, investeerida vähem ja seeläbi ka ühiskondliku jõukuse SKP *per capita* näitajat kui tööjõu- ja kapitalimaksud. Tarbimismaksud on majanduskasvu vähem kahjustavad kui otsesed maksud. Siiski peab neid eeliseid kõrvutama tarbimismaksude regressiivsusest põhjustatud ebaõiglusega.

Maksupoliitika ja maksusüsteem on aktuaalne teema Euroopa Liidus, sest 2008. aastal alanud majanduskriis mõjutas oluliselt Euroopa Liidu liikmesriike. Esiteks on vaja tegeleda eelarve tasakaaluga ja teiseks eesmärgiks on stabiilse majanduskasvu saavutamine. Majanduskriisist väljudes on EL teinud soovitusi liikuda enam tarbimise, vara ja keskkonnakahjude maksustamisele, et vähendada tööjõumakse (Tax Reforms 2014:12). Euroopa Liit näeb ette, et maksustruktuur oleks enam majanduskasvu soodustav ning et toimuks liikumine tulude maksustamiselt tarbimise maksustamisele, lisaks pööratakse veelgi enam tähelepanu maksude harmoniseerimisele ühisturul tegutsemise lihtsustamiseks ja maksukonkurentsi vähendamiseks. Samas on Johansson *et al.* (2008:17) toonud välja, et raske on hinnata maksureformi mõju ning saavutada maksureformiga seatud eesmärgid, sest muudatused ühe maksuliigi lõikes mõjutavad mitmeid sisemajanduse koguprodukti näitajaid.

Varasemalt on teostatud mitmeid uurimusi iseloomustamiseks Euroopa Liidu liikmesriikide maksustruktuure. Näiteks Kubatova (2009:12) on oma uurimuses jõudnud järeldusele, et Euroopa Liidu uuemates liikmesriikides on otseste maksude (tööjõu- ja kapitalimaksude) osakaal väiksem ning kaudsete maksude (tarbimismaksude) osakaal suurem kui vanades liikmesriikides (EU 15) ning et üldine maksukoormus on alates 2004. aastast liitunud liikmesriikides oluliselt madalam. Ka Inceu *et al.* (2007) tõi oma uurimuse tulemusena välja, et Euroopa Liidu uutes ja vanades liikmesriikides on erinevad maksustruktuurid ning uued liikmesriigid koguvad otseste maksudega väiksema osa maksutuludest kui Euroopa Liidus tervikuna.

Magistritöö eesmärgiks on välja tuua seos tarbimismaksude kasutamise ja riigi tulutaseme vahel Euroopa Liidu liikmesriikides. Tarbimismaksude kasutamist käsitletakse siinkohal kui nende osakaalu valitsussektori kogumaksutulus ning riigi tulutaset defineeritakse kui SKP suurus ühe elaniku kohta. Euroopa Liidu erinevaid riike iseloomustab spetsiifiliste majanduslike näitajate tase (näiteks üldine maksu- või võlakooormus jm). Neid erinevaid näitajaid kasutatakse töös tarbimismaksude erineva osakaalu kasutamise selgitamiseks liikmesriikide lõikes.

Lähtuvalt eesmärgist on autor püstitanud tööle järgnevad peamised uurimisülesanded:

- 1) selgitada tarbimismaksude olemust ja maksustamise põhimõtteid;
- 2) anda ülevaade erinevatest tarbimismaksudest ja tarbimismaksude spetsiifilistest eesmärkidest;
- 3) tuua välja Euroopa Liidu tarbimismaksude kujundamise põhimõtted (harmoneerimine ja kasutamine);
- 4) analüüsida Euroopa Liidu liikmesriikide tarbimise maksustamise trende;
- 5) leida seos tarbimismaksude kasutamise ja riigi tulutaseme vahel;
- 6) selgitada tarbimismaksude kasutamise ja majanduslike näitajate vaheliste seoste põhjal riikide maksustruktuuride spetsiifikat.

Eesmärgi saavutamiseks kasutatakse magistritöös uurimismeetodina statistiliste andmete analüüsi seal hulgas korrelatsioon- ning regressioonanalüüsi. Andmete analüüsimisel on kasutatud tabelarvutusprogrammi MS Excel ja statistilise

andmeanalüüsi paketti SPSS. Magistritöö analüüsi osas on töö autor võtnud vaatluse alla perioodi 2000-2012, sest selle ajavahemiku kohta on Euroopa Liidu liikmesriikide kohta samadel alustel võrreldav (ESA95 formaadis) statistika leitav Eurostat ja Euroopa Komisjoni andmebaasidest ning autor peab seda perioodi piisavaks, et tuua välja trende ja iseloomustada tarbimismaksude kasutamist Euroopa Liidu liikmesriikides. Samuti hõlmab see ajaperiood kaht olulist Euroopa Liidu maksustatistika mõjutajat – 2004. aasta, mil toimus oluline Euroopa Liidu laienemine ning 2008. aasta, mil algas majanduskriis.

Magistritöö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis keskendub töö autor tarbimismaksude kasutamise teoreetilisele iseloomustamisele, tuues esmalt välja maksu olemuse, maksude kogumise eesmärgid ning maksusüsteemi loomise põhimõtted. Seejärel iseloomustatakse tarbimismakse, selgitatakse, miks tarbimismakse kasutatakse, mis on nende eelised ja puudused võrreldes teiste maksudega. Käsitletakse tarbimismaksude liike ja nende eripärasid tuues välja erinevad tänapäeval kasutusel olevad tarbimismaksud ning nende kehtestamise põhimõtted. Lisaks antakse esimeses peatükis ülevaade Euroopa Liidu maksupoliitikast keskendudes tarbimismaksude harmoneerimise temaatikale.

Töö teises peatükis iseloomustatakse tarbimismaksude kasutamist Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012. Selleks on esmalt vaadeldud üldisi maksukoormuse arenguid, edasi välja toodud maksustruktuuri muutused vaatlusalusel perioodil ning keskendutud erinevuste analüüsile liikmesriikides. Lähemalt on analüüsitud tarbimismaksude muutusi ja trende tuues esile eraldi käibemaksusüsteemide ja käibemaksu kasutamise dünaamika Euroopa Liidu erinevates riikides ning trendid aktsiiside kasutamisel. Lähtuvalt töö eesmärgist on välja toodud korrelatiivsed seosed tarbimismaksude kasutamise ning riigi tulutaseme ja teiste majanduslike näitajate vahel ning teostatud regressioonanalüüs, et selgitada tarbimismaksude kasutamise eripärasid Euroopa Liidu liikmesriikides. Tarbimismaksude kasutamises toimunud muudatusi üldistatakse Euroopa Liidu poolsetes liikmesriikidele antavate maksupoliitiliste soovitude raamistikus.

Töö koostamisel on kasutatud erialaseid kirjandusallikaid ja teadusartikleid, uurimusi ning lisaks lähtunud erinevatest Euroopa Liidu poolt aastate jooksul koostatud raportidest. Andmeallikatena kasutatakse Euroopa Liidu direktiive ning *Eurostati* ja Euroopa Komisjoni andmebaase.

Magistritööd iseloomustavad märksõnad:

- 1) tarbimismaksud;
- 2) Euroopa Liidu liikmesriikide maksustruktuur;
- 3) maksude harmoniseerimine;
- 4) riigi tulutase;
- 5) Euroopa Liidu maksupoliitika.

1. TARBIMISMAKSUDE OLEMUS JA EUROOPA LIIDU MAKSUPOLIITIKA

1.1. Tarbimismaksud maksusüsteemi osana

Lymer, Hasseldine (2002:2) käsitlusel on maks kohaliku võimukandja poolt määratud kohustuslik makse, mille eest otseselt midagi vastu ei saada. Valitsused maksustavad kodanikke ja äritegevust riigipiiride ulatuses, et koguda maksutulu, millega avaliku sektori teenuseid osutada. „Maks on seadusega või seaduse alusel valla- või linnavolikogu määrusega riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suurusel ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks“ (Maksukorralduse seadus: 2002, §2). Maksudel on erinevad alused, maksualusteks võivad olla näiteks sissetulek, kasum, kaup või teenus.

Maksustamisel on mitmeid eesmärke. Võrk, Kaarna (2010:2) on välja toonud, et makse kogutakse eelkõige selleks, et teenida tulu avaliku sektori eelarvesse, mille eest pakutakse elanikele vajalikke teenuseid nagu haridus, tervishoid ja makstakse rahalisi toetusi inimestele ja ettevõtetele. Kuid maksusüsteemil on ka muid stiimuleid, näiteks kasutatakse makse selleks, et tõsta hinda toodetel, mis on ühiskonnale või looduskeskkonnale kahjulikud, nagu tubakatooted või bensiin. Ja vastupidi – maksueranditega saab soodustada teatud tegevusi/kaupu, näiteks alandades ravimite käibemaksu. Lisaks peaksid maksud aitama kaasa ka stabiilsele majandusarengule, tõstes maksukoormust majanduse ülekuumenemise faasis. Viimaks, nii maksude endi

kui ka maksutulude eest pakutavate teenuste ja toetuste abil saab vähendada tulude ja tarbimisvõimaluste ebavõrdsust ühiskonnas. Siiski on maksusüsteemi peamine eesmärk maksutulude kogumine riigieelarvesse, et rahastada valitsuse kulutusi. Valitsus määrab maksukoormuse ja maksud, mida kasutada, mis omakorda mõjutavad maksumaksjaid ja majandust ning nende stiimuleid tarbida, töötada, investeerida ning säästa. (Vermeend *et al.* 2008: 48-49)

Lisaks maksusüsteemile pandud eesmärkidele peavad valitsused maksusüsteemide loomisel ja reformimisel arvestama hea maksusüsteemi põhimõtetega. Stiglitz (1995:390) arvamuse kohaselt on heal maksusüsteemil viis omadust:

- 1) majanduslik efektiivsus: maksusüsteem ei tohiks takistada ressursside efektiivset jaotumist;
- 2) administratiivne lihtsus: maksusüsteemi rakendamine peaks olema lihtne ja suhteliselt odav;
- 3) paindlikkus: maksusüsteem peaks majanduslike tingimuste muutumisele kiiresti reageerima (mõnedel juhtudel automaatselt);
- 4) poliitiline vastutus: maksusüsteem peaks olema selliselt koostatud, et inimesed teaksid, mille eest nad maksavad, et poliitiline süsteem saaks inimeste eelistusi täpsemini peegeldada;
- 5) õiglus: maksusüsteem peaks olema kõigi inimeste suhtes õiglane.

Eelnevale on lisanud Vermeend *et al.* (2008:59-60), et sõltuvalt arengutest maailmamajanduses on oluline maksusüsteemi rahvusvaheline kohandatavus, sest töötajaid, kapitali ja kaupu liigub erinevate riikide vahel üha enam, mistõttu surve maksusüsteemide paindlikkuse osas on kasvav. Tegelikult loomulikult ei ole võimalik ideaalset maksusüsteemi kehtestada, mis arvestaks kõikide hea maksusüsteemi omadustega ning oleks iga indiviidi ning ettevõtte suhtes võrdselt õiglane. Võrk, Kaarna (2010:2) kinnitavad, et maksusüsteemi erinevad eesmärgid, nende omavaheline kooskõla ja ühiskonna prioriteedid ühelt poolt ning maksude tegelik mõju inimeste ja ettevõtete käitumisele teiselt poolt määrabki, milline võiks olla riigile sobivaim maksusüsteem, sealhulgas maksutulude üldine tase majanduses, maksustruktuur ja kuidas maksukoormus jaguneb töötajate, tarbijate ja kapitaliomanike või erineva rikkusega inimeste vahel. Seda kinnitab ka Lymer, Hasseldine (2002:xi) märkides, et

globaalset maksuseadust ei ole olemas, pole ühtset rahvusvahelist maksuinsitutsiooni, mis tegeleks maksude kindaks tegemise ja maksude kogumisega. Nii kujunevad erinevates riikides erinevad maksusüsteemid.

Riigi maksusüsteemi määratlevad spetsiifilised maksuseadused, mis sätestavad maksubaasi (maksualuse), maksumäärad, aga ka mitmesugused maksusoodustused. Need kolm faktorit määravad maksumaksja maksukohustuse. Esmalt peab kindlaks tegema maksualuse ehk maksu objekti, s.t mida maksustatakse ja alles siis saab sätestada maksumäära. (Veermend *et al.* 2008:67) Nagu eelnevalt välja toodud, siis maksualuseid on erinevaid ning vastavalt maksualustele saab ka makse liigitada.

Makse saab liigitada mitmeti. Maksustruktuuride võrdlemisel kasutatakse kõige enam maksude jaotamist kaheks erinevaks maksutüübiks – otsesteks ja kaudseteks maksudeks. Otseste maksude all mõistetakse sissetuleku-, kapitali- ja omandimaksusid; kaudsete maksude all mõistetakse mitmesuguseid tarbimis- ja tollimakse. Otseste maksude puhul maksustatakse tulu saamist või rikkuse omamist; enim tulu avaliku sektori eelarvetesse laekub üksikisiku- ja ettevõtte tulumaksust. Kaudsete maksude puhul maksustatakse aga mingi toote või teenuse tarbimist ning suurema osa moodustavad käibemaks ja aktsiisid.

Neile kahele maksutüübile lisaks tuuakse sageli eraldi maksuliigina välja sotsiaalkindlustusmaksed (Kriisiaastate..2012). Need maksed on seotud spetsiifiliste kasutusvaldkondadega (näiteks pensioni ja ravikindlustus, töötuskindlustus jm.), mille puhul inimese poolt saadava hüvise maht sõltub eelnevates sissemaksetest. Sotsiaalkindlustusmaksete tasumine võib toimuda nii indiviidi kui organisatsiooni (ettevõtte) poolt.

Teine võimalus on makse liigitada vastavalt nende majanduslikule funktsioonile ehk maksubaasile (Tax Revenue...2014). Maksukoormust majandusliku funktsiooni järgi jagades, võetakse aluseks majanduses osaleja roll kõige laiemas mõttes – töötaja, tarbija või kapitaliomanik. See, kes maksu seaduse järgi maksab või kinni peab, ei kannu sageli maksu tegelikku koormust (Vörk, Kaarna 2010:3). Nii näiteks tarbimismaksude puhul

maksab riigile makse äriühing, aga tegelikku maksukoormust võib kanda hoopis hüvise lõpptarbija.

Maksubaasi alusel jagunevad maksud kui:

- 1) tarbimismaksud – maksustatakse lõpptarbija ja tootjavahelist tehingut või lõpptarbimist. Siia alla kuuluvad näiteks käibemaks, tollimaksud, postimaksud, finantstehingute maks, keskkonnamaksud jt. Arvestuslikult on tarbimismaksud üsna samas suurusjärgus kaudse maksude arvestusliku suurusega;
- 2) tööjõumaksud – maksustatakse sissetulekut, makstakse tööandja ja töötaja poolt, siia alla kuuluvad lisaks isikutulumaksule ka sotsiaalmaksud (sotsiaalmaks ja töötuskindlustusmaksed);
- 3) kapitalimaksud – maksud, mida makstakse kapitali või ettevõtte tulu pealt (ettevõtte tulumaks, FIEde maksud), jõukusemaksud (makstakse kui omatakse maad, ehitist, ehteid jne), kinnisvaramaksud, ettevõtluslitsentsid jt.

Kuna magistritöö eesmärgiks on välja tuua seos tarbimismaksude kasutamise ja riigi tulutaseme vahel Euroopa Liidu liikmesriikides, siis on töös võetud aluseks maksude liigitus tarbimis-, tööjõu- ja kapitalimaksudeks.

Käesolevas töös kasutatakse empiirilises osas Eurostat andmebaasi andmeid, mis tuginevad Euroopa rahvamajanduse ja arvepidamise süsteemile ESA 95 (*European System of Accounts ESA 95*). Rahvamajanduse arvepidamise eeskirju ja eelkõige ESA 95 mõisteid peetakse vahendiks, mis tagavad liikmesriikide andmete omavahelise võrreldavuse ja läbipaistvuse (Euroopa Liidu teataja 2000). Kuigi üldiselt tugineb Eurostat ESA 95 mõistetele, siis maksude jaotamisel vastavalt majanduslikule funktsioonile, on täpsemate andmete esitamiseks mindud veel detailsemaks ja liigitatud lähtudes otseselt maksu sisust tarbimismaksuna lisaks osad maksud, mis vastavalt ESA 95-le liigituvad otseste maksude alla (mootorsõidukimaks, majapidamiste litsentsitasud jt), sest nende puhul on tegemist majapidamiste kulutustega teatud toodete ja teenuste tarbimiseks. Magistritöös mõistetakse tarbimismaksudena järgmisi makse, sulgudes on toodud ESA95 liigitus (Taxation trends 2010: 390):

- 1) käibemaksutüüpi maksud (D.211)

- 2) impordimaksud (D.212)
- 3) tootemaksud sh aktsiisid (D.214) välja arvatud:
 - a) dokumentide lõivud (*stamp taxes*) (D.214b)
 - b) finants- ja kapitalitehingute maksud (D.214c)
 - c) ekspordimaksud ja kohustuslikud ekspordimaksud (D.214k)
- 4) muude tootismaksude hulgast (D.29):
 - a) rahvusvaheliste tehingute maks (D.29d)
 - b) saastetasud (D.29f)
 - c) käibemaksu kompensatsioonid (D.29g)
- 5) muude otseste maksude hulgast (D.59):
 - a) peamaksud (*poll taxes*) (D.59b)
 - b) kulutuste maksud (D.59c)
 - c) majapidamiste litsentsitasud (D.59d)

Tarbimismaksudega kogutakse ligi kolmandik maksutuludest Euroopa Liidus, mistõttu on eelarve seisukohalt tegemist väga oluliste maksudega. Tarbimismaksudega maksustatakse mingi toote/teenuse tarbimiseks tehtud kulutust ning maks määratakse tehingu tegemisel, seevastu näiteks tulumaks määratakse maksuperioodi kohta. Tarbimismaksuga maksustamise hetk toimub tehingu tegemise momendil, toodete või teenuse üle andmisel. Näiteks müügitaksu ja käibemaksu puhul on selleks momendiks toote/teenuse müük lõpptarbijale, käibemaksul lisaks vahetehing ettevõtete vahel, enne kui toode/teenus läheb üle lõpptarbijale, aktsiisidel teatud toodete/teenuste tarbimise hetk. Tarbimismaksud on sihtkohapõhised maksud, maks määratakse sihtkohamaal vastupidiselt tulumaksule, mis määratakse tulu teenimise riigis. (Fundamental 2014:32)

Tarbimismaksud on üldiselt kaudsed maksud ning nende eesmärk on maksustada mingi toote/teenuse tarbimist. Tarbimismaksud kogutakse kokku ettevõtjatelt, kes kaupu ja teenuseid müüvad mitte otse lõpptarbijatelt, s.t, et maksu kannab riigile üle ettevõtja/tootja. (Fundamental 2014:41). Teoreetiliselt on tarbimismaksude puhul maksukoormuse kandja lõpptarbija, kes maksab maksu kinni toote/teenuse eest tasudes, tegelikkuses on siiski erandeid. OECD (Fundamental...2014:41) on välja toonud, et põhimõtteliselt ainult majapidamised on käibemaksusüsteemi mõistes lõpptarbijad, kuid praktikas kannavad maksukoormust lisaks majapidamistele ka mitmed ettevõtjad, kes

tegutsevad mitte-ettevõtlusega või käibemaksuvaba ettevõtlusega. Näiteks ettevõtte, mille osa käibest on maksuvaba ei saa seetõttu oma soetustelt käibemaksu täies mahus käibelt makstavast maksust maha arvata, seega kannab tema käibemaksukohustuse, kuigi ei ole toote/teenuse lõpptarbija. Lisaks tuleb ettevõtluses ette olukordi, kus ostja ei tasu müüjale väljastatud arve alusel ülekandmisele kuuluvat summat ning sellisel juhul muutub müügiarvele lisatud käibemaks müüja kuluks, kuna müüja tasub riigile väljastatud arvelt käibemaksu.

Tarbimismaksude eelistamisel on tänapäeval mitmeid põhjusi. Vermeend *et al.* (2008:187) toob välja, et tarbimist peetakse üheks kõige vähem volatiilseks makroökoonoomika muutujaks. See tähendab, et tarbimismaksud on kindlamad eelarvetuluallikad kui näiteks sissetulekumaksud. Thomas Hobbes (Vermeend *et al.* 2008: 187) arvamuse kohaselt on tarbimisel maksualusena mitmed eelised. Esiteks, võiks pidada õiglasemaks maksustada inimesi selle põhjal, mida nad majandusest saavad (tarbivad) mitte selle põhjal, mida nad sinna paigutavad säästude näol. Teiseks, et tarbimine on inimese heaolu parim indikaator. Tarbimine näitab täpsemalt, mida inimene teatud momendil naudib. Ja kolmandaks, tarbimine on vabatahtlikum, sest otsus tarbida on paindlikum kui valik teenida sissetulekut. Ka Ulbrich (2011:227) on välja toonud, et võrreldes vara- ja tulumaksuga on tarbimismaksud kodanike jaoks vähem märgatavad, kuna lisatakse igapäevaselt väikese summana arvetele. Lisaks on inimestel võimalus vajadusel tarbimismakse vähendada, mida vara- ja tulumaksu puhul pole võimalik nii lihtsalt igapäevaselt teha. Tarbimismaksude vähendamiseks saavad kodanikud vähem tarbida, valida erinevate kaupade ja turgude/ostmisvõimaluste vahel.

Eeltoodule lisaks on Ulbrich (2011:227) märkinud, et tarbimist peaks maksustama koos varade ja tulude maksustamisega, sest see on hea meede, kuidas mõõta kodaniku võimekust makse maksta. Mida rohkem inimene tarbib, seda enam on tal tõenäoliselt võimalusi makse maksta. Veelgi enam, tarbimise maksustamisega on võimalik koguda makse ka nendelt kodanikelt, kes ametlikult või maksupettustega enda tulusid varjavad. Ulbrich (2011:227) on tarbimise maksustamise eelisenäo toonud autori arvates välja ühe väga huvitava aspekti, mida teised allikad ei ole otseselt käsitlenud. Nimelt annab tarbimismaks võimaluse koguda maksutulust turistikodanikest, kes kasutavad teatud riigi või

kohaliku omavalitsuse pakutavaid avalikke teenuseid, mistõttu on tarbimismaksud väga oluliseks tulullikaks turismisihtkohtadele.

Nagu sissejuhatuses välja toodud, siis tarbimismakse peetakse tulumaksuga võrreldes vähem majanduskasvu kahjustavateks maksudeks. Lisaks Veermend *et al.* (2008:187) kohaselt võib majanduslikust vaatevinklist tarbimismaksu soosida, kuna see lükkab tagasi tulumaksu diskrimineeriva toime säästmisele. Seetõttu soosivadki tarbimismaksud investeerimist ja majanduskasvu. Majanduskasvu seisukohalt loetakse kõige kahjustavamaks ettevõtte tulumaksu, millele järgnevad isikutulumaks, tarbimismaksud ja varamaksud, mistõttu oleks majanduskasvu silmas pidades õige läbi viia maksureform, asendades osa tulumaksuga kogutavast maksutulust vara- ja tarbimismaksudega kogutava maksutuluga. (Johansson *et al.* 2008:7-8). Kuna tööjõu- ja kapitalimaksud mõjuvad majanduskasvule negatiivselt, siis võiks eeldada, et kasvusõbraliku süsteemi puhul on nendel maksudel võrreldes tarbimismaksudega väiksem osakaal maksutuludes tervikuna (Szarowska 2013:3). Ka Euroopa Komisjon on oma soovitusel kasvusõbraliku maksustruktuuri saavutamiseks tuginenud samadele majandusteoreetilistele alustele, tuues välja, et liikmeriikides peaks olema prioriteet liikuda tööjõu maksustamiselt tarbimise ja vara maksustamisele, et soodustada töökohtade loomist ja tööjõunõudlust ning seeläbi ergutada majanduskasvu (Growth...2012:4-5). Kuid tarbimismaksud on vähem progressiivsed kui isikutulumaks või isegi regressiivsed, seega liikumine tööjõumaksudelt enam tarbimismaksudele tähendaks maksustruktuuri väiksemat progressiivsust (Johansson *et al.* 2008:8).

Tarbimismaksude regressiivsus on üks peamisi vastuargumente, mida erialakirjanduses välja tuuakse tarbimismaksude kritiseerimisel. Maksusüsteemi üks printsiipe, nagu magistratöös ka eelnevalt välja toodud, peaks olema võrdselt õiglane. Tarbimismaksude puhul suhtutakse kõikidesse maksumaksjatesse kui võrdsetesse (ka maksevõime poolest) ja seetõttu avaldavad suuremat mõju tarbimismaksud just väikese sissetulekuga inimestele, mis tegelikult suurendab ebavõrdsust. (Sadilov, Õun 2013:59) Seda on ka Eesti maksusüsteemile ette heidetud, sest Eestis on tarbimismaksude osakaal kogumaksutulus Euroopa Liidu keskmisest suurem. Eesti näite põhjal võib välja tuua, et käibemaksueranditest, mis on veel säilinud, soodustab madalam maksumäär ravimitele

ja meditsiinkaupadele suhteliselt enam vaesemaid, samas soodustus raamatutele ja majutusteenustele pigem jõukamaid. Aktsiisimaksudest on regressiivsed tubakatoodete, alkoholi- ja elektriaktsiisid, näiteks alkoholiaktsiisi regressiivsus on tingitud sellest, et vaesemad kulutavad suurema osa oma sissetulekutest alkoholi ostmisele kui jõukam osa rahvastikust. Bensiini ja diislikütuse aktsiis on seevastu progressiivne. (Vörk, Kaarna 2010:4) Ulbrich (2011:227) on tarbimismaksude negatiivse omadusena lisanud nende administreerimis- ja täitmiskulukuse, eelkõige väikeettevõtjate jaoks.

Kokkuvõtvalt tarbimismaksudega maksustatakse mingi toote/teenuse ostmist ning maks makstakse tehingu tegemisel. Tarbimismaksudel on oluline osa riikide maksusüsteemis, sest nendega kogutakse märkimisväärne osa maksutuludest, kuid millist osakaalu täpsemalt tarbimismaksud maksutulude kogumisel omavad sõltub riigi maksupoliitilistest valikutest. Tarbimismaksudel on mitmed eelised võrreldes teiste maksuliikidega. Magistritöö kontekstis on oluline välja tuua, et tarbimismakse peetakse üldiselt nii ettevõtte kui üksikisiku tulumaksudest majanduskasvusõbralikumateks maksudeks. Eriti peale majanduskriisi on EL andnud soovitusi liikuda enam tööjõumaksudelt tarbimise ja vara maksustamisele. Tarbimismaksudel on erinevad eesmärgid. Saab eristada fiskaalse eesmärgiga üldiseid tarbimismakse (käibemaks) ning nii fiskaalse kui regulatiivse eesmärgiga spetsiaalseid tarbimismakse (aktsiisid). Lähemalt erinevate tarbimismaksude kehtestamise eesmärkidele keskendub autor töö järgmises alapeatükis, kus käsitletakse erinevaid tarbimismaksude liike ning nende omadusi.

1.2. Tarbimismaksude liigitamine

Euroopa Liidu liikmesriikides on maksustatud tooted ja teenused erinevalt. Nagu eelnevalt välja toodud, siis on ka erinevalt defineeritud, mis maksud täpsemalt tarbimismaksude alla kuuluvad sõltuvalt sellest, kui detailselt maksualust arvestatakse. Järgnevalt keskendume mõningatele tarbimismaksude olemuse selgitamisele.

Tarbimismaksud jaotatakse maksualuse laiapinnalisuse põhjal kahte alamkategoriasse (Consumption...2014:15):

- 1) üldised kaupade ja teenuste maksud (üldised tarbimismaksud), mis hõlmavad enda alla lisandväärtuse maksu, müüгимaksu ja teised üldised kaupade ja teenuste maksud;
- 2) maksud, mis on kehtestatud teatud kaupadele ja teenustele, peamiselt aktsiisid, tollilõivud ja impordimaksud ning teatud teenuste nagu finantsteenuste maksud.

Üldine tarbimismaks rakendatakse ühtse maksumääraga kõikidele kaupadele ja teenustele ning ei tohiks mõjutada tarbimist. Üldised tarbimismaksud määratakse protsentuaalselt ja maksusumma on sõltuv kauba või teenuse hinnast. Tegelikult tihti mitmed kaubad ja teenused üldreegli alla ei kuulu. Näiteks mitmed riigid on teinud tervishoiu ja haridusteenused maksuvabaks või maksustavad põhilisi vajadusi vähendatud maksumääradega. Nendest ebakõladest sõltumata nimetatakse makse üldisteks tarbimismaksudeks laiaulatuslikkuse (maksualuseid on palju) ja rakendusviiside tõttu. (Vermeend *et al.* 2008:195) Eestis võib kõige tüüpilisema üldise tarbimismaksuna välja tuua kasutusel oleva käibemaksu, mille puhul samamoodi on mitmeid erisusi (näiteks ravimitele ja raamatutele on kehtestatud alandatud maksumäärad), kuid siiski hõlmab käibemaks suurt osa kaupu ja teenuseid. Nagu eespool välja toodud, siis tarbimismaksudel võib olla nii fiskaalseid kui ka regulatiivseid eesmärgi ja see sõltub maksualusest. Üldised tarbimismaksud on kehtestatud eelkõige fiskaalse eesmärgiga, nende eesmärgiks ei ole tarbimise mõjutamine vaid maksutulude kogumine eelarvesse. Seda kinnitab ka Mathis (2004:5) tuues välja, et üldised tarbimismaksud ei ole loodud selleks, et mõjutada tarbijate harjumusi ehk maksu eesmärk ei ole muuta tarbitavate toodete või teenuste kogust (nagu on aktsiiside puhul). Samas on Stiglitz (1995:437) märkinud, et kõik maksud mõjutavad majanduslikku käitumist, kandes ressursse üksikisikult üle avalikule sektorile. Maksude tulemusena eeldatakse üksikisikute käitumise muutust. Näiteks, kui tarbijad ei kohanda oma tehtava töö hulka, siis peavad nad vähendama oma tarbimist. Teisalt võivad nad hakata rohkem töötama et säilitada samasuguse tarbimistaseme, mis teiselt poolt jällegi vähendab tarbijate vaba aega.

Üldiste tarbimismaksude alla kuuluvad põhiliselt (Consumption...2014:14):

- 1) lisandväärtuse maks, inglise keeles *value-added tax - VAT* (magistritöös edaspidi kasutusel mõiste käibemaks);
- 2) müüгимaks, inglise keeles *retail sales tax*.

Lisandväärtuse maksu puhul kasutatakse inglisekeelses kirjanduses mõistet *value-added tax* ehk lisandväärtuse maks. Eesti seadusandluses on kasutusel terminoloogia mõttes mittekorrektne mõiste – käibemaks. Käibemaksu puhul on tegemist kumulatiivse maksuga, see tähendab, et ettevõtja ei saa oma ostuga kaasnevat maksu tagasi ega maha arvestada. Tegelikuses on kasutusel lisandväärtuse maks ehk mittekumulatiivne maks, mille puhul ettevõtja arvestab sisseostetud väärtustega kaasneva maksu maha oma müüüdud väärtustele lisatud maksusummast (Tammert 2006:6) Käesoleva magistritöö raames on autor lihtsuse ja arusaadavuse mõttes otsustanud kasutada Eestis levinud mõistet käibemaks.

Kuigi tarbimist on maksustatud sajandeid, on käibemaks suhteliselt uus maks. Erialakirjanduses tuuakse välja, et käibemaksu levik on kõige olulisem areng maksunduses viimase poolsajandi jooksul. 1954. aastal kehtestati maks lisandväärtuse maksuna esimesena Prantsusmaal ning alates 1968. aastast on see maks kehtestatud kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides. (Mõnedest... 2001). OECD andmete põhjal oli 1960ndatel käibemaks kasutusel vähem kui kümnes riigis, kuid tänaseks on sellest saanud oluline maksutulu allikas rohkem kui 160-s riigis. Kõige suurem hüpe maksu kasutuselevõtus toimus 1990-2000. aastatel (ca 50-lt 130-le riigile). Tänapäevaks on käibemaks tarbimismaksudest kõige laialdasemalt levinud ja tema abil kogutakse suurim hulk maksutulu.

Käibemaksusüsteem on üles ehitatud nii, et maksu kannab lõpptarbija (majapidamine, avalikõiguslik asutus või ettevõtte, kellel puudub käibemaksu tagasi küsimise õigus), maks on neutraalne tootmisprotsesside ja rahvusvahelise kaubanduse suhtes. (vaata selgitus lk 13) Käibemaksu nähakse, kui kasvusõbralikku maksu (vaata lk 15), mistõttu paljud riigid eelistavad tõsta pigem selle maksumäära kui mõne teise maksu maksumäära, kui on vaja eelarvetuludele lisa (Consumption... 2014) Kuigi käibemaks

on lõpptarbija maks, siis tegelikult kogutakse maksu mitmetasandiliselt. Ulbrich (2011:239) iseloomustab käibemaksu mitmetasandilisust järgmiselt – maks lisatakse müügihinnale ja samas arvestatakse tagasi kõikidelt tootmisega seotud sisendite soetamistelt makstud maks (käibemaks). Kuna sisendkäibemaks, mis on eelnevalt tootmisprotsessis tasutud, arvestatakse kõik müügil tasumisele kuuluvast käibemaksust maha, siis puudub maksude akumulatsioon. Seega on käibemaksussüsteem üles ehitatud selliselt, et välistada maksu moonutavat mõju tootmisotsustele ja ettevõtlusvormi valikule. Käibemaksusüsteemi eripäraks on kord, millele vastavalt riigile tasutava summa leidmiseks lahutatakse realisatsioonil laekunud maksust sisseostudelt juba tasutud maks – seega maksu tasub iga ettevõtja vaid tema poolt lisatud väärtuse ulatuses (Tammert 2005:253).

Töö kirjutaja arvates on käibemaksu puhul tegemist ettevõtjate jaoks keerulise ja administreerimise mõttes kuluka maksuga mitmetasandilise süsteemi tõttu, sest maksu makstakse ja arvestatakse tagasi iga tehingu pealt. Ka Ulbrich (2011:239) toob välja, et see tähendab ajakulu administreerimise tõttu nii maksuasutustele kui maksumaksjatele (ettevõtetele). Lisaks muudab käibemaksusüsteemi keeruliseks see, et kuigi on tegemist üldise tarbimismaksuga, on riigiti maksusüsteemides erinevusi ja erandeid (maksuerisusi). Nagu eelnevalt välja toodud on paljudes riikides vähendatud maksumääraga või üldse maksu alt vabastatud esmatarbekaubad. Eestis on näiteks kehtestatud tavapärase 20%-lise maksumäära asemel ravimitele, raamatutele, perioodikaväljaannetele ja majutusteenusele 9%-line alandatud maksumäär, maksuvabad on posti-, tervishoiu-, kindlustus ning haridusteenused, ka teistes riikides kasutatakse alandatud maksumäärasid ning maksuvabastusi. Maksuerisused erinevad riigiti ja Euroopa Liidu liikmesriigiti ning on kujunenud ajalooliselt teatud majanduslikel, sotsiaalsetel või tehnilistel põhjustel. Näiteks ravimite, esmatarbekaupade puhul on maksusoodustuse põhjuseks nende kättesaadavamaks tegemine tarbijatele ja eelkõige madalama sissetulekuga elanikkonna jaoks ning erisuse eesmärk on maksu regressiivsuse vähendamine. Seetõttu võib rahvusvahelisel tasandil mingil määral jällegi maksusüsteemide keerukust õigustada, kuna tarbimismaksude üheks oluliseks negatiivseks küljeks peetakse nende regressiivsust võrreldes teiste maksudega.

Kuigi käibemaksusüsteemides on riigiti palju erinevusi, siis on ühtne maksusüsteemi eesmärk ja selle spetsiaalne maksukogumissüsteem (lisandväärtuse maksustamine). OECD poolt välja antud OECD Rahvusvaheline Lisandväärtusemaksu/ Kaupade ja teenuste maksu juhend toob välja käibemaksu toimimise täpse kirjelduse (Consumption...2014:19):

- 1) maksukoormus lasub lõpptarbijal;
- 2) maksukogumine on mitmetasandiline. Mitmetasandilist maksukogumist teostatakse üldiselt kahel viisil:
 - a) arve krediitipõhine meetod ehk tehingupõhine meetod. Iga vahelüli lisab tootele/teenusele vastava maksumäära järgi maksu ja esitab järgmisele tehingulile arve, kus on näidatud maksusumma. Järgmine lüli omakorda saab selle maksu maha arvata maksust, mida peab riigile enda väljundi pealt maksma. See meetod põhineb arvetel; on lihtsamini kontrollitav ning peaks seega vähendama petturlust.
 - b) lahutusmeetod (ettevõttepõhine meetod). Maks määratakse ainult ettevõtte poolt lisatud väärtusele.

Kõik riigid Euroopa Liidus kasutavad arve- ehk tehingupõhist meetodit.

Lisaks on ühtne käibemaksusüsteemi puhul see, et tegemist on *ad valorem* maksuga, mis tähendab, et maksusumma arvestatakse protsendina toote/teenuse müügihinnast, mistõttu on maksusumma mõjutatav toote/teenuse hinnakõikumistest. Kui toote/teenuse hind tõuseb, siis tõuseb automaatselt ka selle toote/teenuse müügil lisatav käibemaksusumma ja vastupidiselt hinnalanguse korral langeb maksusumma.

Müügi maks on eelarvetulude mahu poolest oluliselt teine üldine tarbimismaks maailmas. Enamasti kasutatakse seda erinevalt käibemaksust mitte üleriigiliselt vaid kohaliku omavalitsuse tasandil (Vermeend 2008:204). Müügi maks erineb käibemaksust selle poolest, et on ühetasandiline ja määratakse tootmis/müügi protsessis ainult korra samal ajal kui käibemaks lisatakse igas etapis eraldi. Maks määratakse ainult lõpliku jaemüügi korral tarbijale ja mitte edasimüügi korral – kõik varasemad tootmisahelas osalevad ettevõtted ei ole müügi maksu kohustuslased, edasimüüjad ei ole müügi maksu kohustuslased ainult juhul, kui nad ei ole lõpptarbijad, selleks peavad nad tõestama

edasimüüki ametliku sertifikaadiga. Selline süsteem nagu ka käibemaksusüsteem, loob võimaluse arvestada maksusumma täpselt ja ei mõju diskrimineerivalt erinevatele tootmis- või distributsiooniviisidele. (Consumption... 2014:21). Müügitaks nagu ka käibemaks on *ad valorem* maks, maksusumma aluseks on toote/teenuse müügihind ning maksu kehtestamise eesmärk on fiskaalne maksutulude kogumine eelarvesse.

Teoorias peaks käibemaksu ja müügitaksu tulemus olema sama - maksude eesmärk on maksustada suure hulga kaupade lõpptarbimist. Nad mõlemad maksustavad tarbimisele tehtud kulutust, müüja- ja ostjavahelise tehingu hinda. Siiski lähtuvalt sellest, et maksu kogumise süsteem on erinev: käibemaksu puhul mitmetasandiline ja müügitaksu puhul ühetasandiline, on ka lõplik tulemus erinev. Kuna müügitaksu puhul lisatakse maks ainult lõplikul müügil jaemüüja poolt lõpptarbijale, siis on müügitaksusüsteemil mitmeid puudusi, pannes jaemüüjad raskesse olukorda ja kasumiga riskima, mida suurem on maksumäär, seda suurem on jaemüüja risk, kui ta ebaõnnestub maksu kätte saamisel ehk kui lõpptarbija jätab arve tasumata. Lisaks on auditeerimine keerulisem kui käibemaksu osas. Kuna müügitaks on enamasti kohaliku omavalituse ulatuses määratud maks, siis seab maks ka kohalikud jaemüüjad võrreldes teiste omavalitsuste jaemüüjatega konkurentsi mõttes ebasoodsasse olukorda, sest tarbijal on võimalus valida, kust ta toote ostab. (Consumption...2014:21)

Müügitaks on peamiselt kasutusel Ameerika Ühendriikides kohaliku maksuna ja kogutakse erinevate osariikide valitsuste poolt. OECD riikide hulgas on Ameerika Ühendriigid ainuke riik, kes üldise maksuna müügitaksu kohaldab. Euroopa Liidu liikmesriikide hulgas 2012. aastal oli müügitaks kasutusel ainult Kreekas ja Küprosel ning sellega teeniti maksutuludesse marginaalne osa (National Tax lists 20140528).

Vastavalt Vermeend *et al.* (2008:195) rakendatakse vastupidiselt üldistele tarbimismaksudele spetsiaalseid tarbimismakse ainult teatud toodetele ja teenustele, mis võimaldab valitsustel maksustada teatud toote tarbimist ja määrata mitmeid erinevaid maksumäärasid. Spetsiaalseid tarbimismakse kasutatakse teatud poliitiliste eesmärkide saavutamiseks, nagu näiteks rahvastiku joomise, suitsetamise ja kütuse tarbimise vähendamine. Kuna need maksud on tarbimist diskrimineeriva iseloomuga, s.t nende eesmärk on tarbimist mõjutada, siis on nad moonutava efektiga vastupidiselt üldistele

tarbimismaksudele. Spetsiaalsete tarbimismaksudena võib välja tuua erinevaid aktsiise, mis kehtestatakse alkoholi- ja tubakatoodetele, et vähendada nende toodete tarbimist ja seega maksuga püütakse mõjutada inimeste tarbimiskäitumist.

Kirjanduses kasutatakse spetsiaalsete tarbimismaksude kohta ka mõistet tootemaksud. Erinevalt üldistest tarbimismaksudest, mille puhul on tegemist *ad valorem* maksudega, kehtestatakse aktsiisid vastavalt Vermeend *et al.* (2008:210) kas fikseeritud summana ühiku kohta või sõltub maksusumma toote väärtusest (*ad valorem* maks). Kui on kehtestatud maks summana ühiku kohta, siis lisatakse see müümisel tootele sõltumata toote enda hinna kõikumisest. Tubakatoodete puhul on kehtestatud näiteks aktsiis 1000 sigareti kohta, alkoholitoodete osas hektoliitri või puhta alkoholisisalduse järgi hektoliitris, kütuste puhul määratakse aktsiis konkreetse summana näiteks 1000 liitri või kilogrammi kohta. Vastupidiselt *ad valorem* maksusüsteemi puhul arvestatakse maks protsendina toote müügihinnast, mistõttu on maksusumma sõltuv toote hinna kõikumistest.

Spetsiaalsed tarbimismaksud, mida nimetatakse ka üldisemalt aktsiisideks, on ühed vanimad maksud maailmas. Euroopas 19ndal sajandil mitmed aktsiisid kaotati või asendati müügi maksuga, mis võeti laialdaselt kasutusele 20nda sajandi esimesel poolel ja mis omakorda asendati 1970ndatel ja 80ndatel üldiste tarbimismaksudega. Siiski olulisemad aktsiisid nagu alkoholi-, tubaka- ja kütuseaktsiis säilisid. Viimastel aastatel on hakatud taas aktsiisidele rohkem tähelepanu pöörama, eelkõige seepärast, et teadustatakse keskkonnaprobleeme enam. Lisaks on riikidel raskusi kapitalimaksude kogumisega, sest kapital liigub rohkem kui varem ning tööjõu kõrge maksukoormus moonutab tööjõunõudlust ja -pakkumist, mistõttu mitmed valitsused on pidanud uuesti üle vaatama aktsiiside poolt genereeritava võimaliku maksutululu. (Cnossen 2005: 1-2) Ka Eestis on võetud suund aktsiiside tõstmisele.

Cnossen (2005:2) on aktsiiside kohta kokkuvõtvalt välja toonud, et aktsiiside maksundust iseloomustab nende selektiivne kasutamine (ainult teatud kaupadel, teenustel), tarbimise diskrimineerimine eesmärgina, kvantitatiivne maksukoormuse sätestamine. Vastukaaluks käibemaks ja müügi maks üldiste tarbimismaksudena

määratakse kõikidele kaupadele ja teenustele. Kui üldised tarbimismaksud kehtestatakse ainult eesmärgiga koguda maksutulud, siis aktsiisid kannavad ka teist eesmärki, näiteks muuta elanikkonna tarbimisharjumusi. Lisaks on Ulbrich (2011:174) kinnitanud, et kui üldiselt maksusüsteemi eesmärk on minimaliseerida moonutusi kodanike otsustes, siis osade maksude puhul on see just vastupidi. Nii on alkoholi-, tubakaaktsiisid ja hasartmängumaksud kehtestatud selleks, et vähendada nende toodete tarbimist ehk mõjutada kodanike otsuseid tooteid tarbima. Aktsiisimaksudel ei ole ainult majanduslikud ajendid vaid ka moraalne eesmärk mõista anda tarbijale, millised tegevused on ühiskondlikult aktsepteeritavad ja millised mitte. Nendel maksudel on kindel regulatiivne iseloom, eelkõige tarbimise vähendamine maksude kehtestamisega. Kuid siiski leiab töö autor, et kuigi teoorias rõhutatakse aktsiiside puhul eelkõige nende regulatiivset eesmärki, siis esmane riigi maksupoliitikast lähtuvalt on ikkagi maksutulude kogumine riigieelarvesse.

Aktsiiside süsteem hõlmab enda alla kõik spetsiaalsed tarbimismaksud ja lõivud, mis määratakse tubaka- ja alkoholitoodetele, hasartmängudele, saastamisele, kütuste tarbimisele ja teistele teatud toodetele, teenustele ja tegevustele. (Cnossen 2005:2) Lisaks maksutulude kogumisele ja tarbimise mõjutamisele on aktsiiside kehtestamisel veel teisi eesmärke. Cnossen (2005:3-5) on aktsiisimaksud kogumise eesmärkidena kokkuvõtvalt välja toonud järgnevad:

- 1) maksutulude kogumine. Enamus aktsiise on juurutatud eesmärgiga koguda maksutulud ja sealjuures on oluline aspekt, et nende administreerimine on lihtsam kui teiste maksude puhul. Tubaka-, alkoholi-, kütuse- ja mootossõidukiaktsiisid on n-õ head maksutulude allikad, sest neid tooteid on lihtne tuvastada, müügikogused on suured ja tootjate vähesus teeb maksude kogumise lihtsamaks. Kuna näiteks tubaka, alkoholi ja energiatoodetele puuduvad otsesed asendajad, siis nende nõudlus on mitteelastne, mis tähendab, et aktsiiside määramisega mõjutatakse tarbimisotsuseid tegelikult vähe.
- 2) välismõjude kajastamine. Aktsiiside olemust selgitatakse tihti kui makse välismõjude eest, mida nende toodete tarbijad ja tootjad oma tarbimisega teistele tekitavad.

- 3) tarbimise vähendamine/heidutamine. Informatsiooni tõrked on põhjuseks, miks valitsused peaks tarbimisse sekkuma, isegi kui ei ole tegemist ilmselgete välismõjudega. Üldisemalt saab rahva tervishoiu eesmärgi edendada aktsiiside kehtestamisega toodetele, mille tarbimist peetakse ebatervislikuks.
- 4) teede kasutamise maksustamine, et osutada avalikke teenuseid. Aktsiisid on olulised reguleerimaks erinevaid välis- ning muid kulusid, mis on seotud maanteetranspordiga. Teemaksud peaksid sisaldama töhuse kasutuse ja kahjudega, aga ka välismõjudega nagu ummikud, saaste, lärm ja õnnetused, seotud kulutusi. Mootorkütusemaksud peaksid olema tasemel, mis oleks mõistlik lähtuvalt teede hooldusele tehtavatest kulutustest.
- 5) muud eesmärgid. Lisaks eelpool nimetatud neljale on aktsiisidel veel teisi eesmärgi. Nii kehtestatakse näiteks luksuskaupadele aktsiise (vähendamaks tarbimismaksude regressiivsust) või impordimakse, et kaitsta kodumaist tootmist.

Ulbrich (2011:235) on eeltooduga nõustunud ja täiendanud, et aktsiiside eesmärgiks võib olla ka üldiste tarbimismaksude regressiivsuse tasakaalustamine maksustades tooteid (luksuskaubad), mida kasutavad suurema sissetulekuga majapidamised nagu näiteks lennupiletite maks. Selliste maksude puhul ei ole eesmärk tarbimise vähendamine, mõjutamine. Kuigi spetsiaalsete tarbimismaksude üheks eesmärgiks ja ilmselt kasvavaks eesmärgiks tulevikus, on maksutulude kogumine, siis töö autori arvamuse kohaselt kodanikud tajuvad neid eelkõige kui reguleerivaid ja tarbimist diskrimineerivaid n-õ pattude makse. Vastupidiselt üldised tarbimismaksud on tajutavad selgelt fiskaalse eesmärgiga.

Suurem osa aktsiisidest saadavast tulust kogutakse tänapäeval alkoholi- ja tubakatoodete ning mineraalkütuste, mootorsõidukite aktsiisidega (Vermeend 2008:211). Ka Eesti riigi maksutulude statistika järgi on alkoholi, tubaka- ja kütuseaktsiisid peamiseks spetsiaalseteks maksudeks ja nende poolt genereeritav maksulutu aasta-aastalt kasvab (teatud kõikumistega), mis näitab omakorda, et Eesti on võtnud suuna aktsiiside tõstmisele. Kuid tuleb arvestada, et kui aktsiisid on liiga kõrged, siis võib see kaasa tuua varimajanduse kasvu (Ulbrich 2011:236), mistõttu

aktsiisimäärade tõstmisega ei pruugi alati riik saavutada seatud eesmärki kasvatada maksutululu või vähendada tarbimist.

Kokkuvõtvalt jagunevad tarbimismaksud suurema osakaaluga maksutuludes, fiskaalse eesmärgiga, *ad valorem* tüüpi üldisteks tarbimismaksudeks ning maksutulude seisukohalt väiksema olulisusega nii reguleeriva kui ka fiskaalse eesmärgiga spetsiaalseteks tarbimismaksudeks, mis on enamasti kehtestatud fikseeritud summana tooteühiku kohta.

1.3. Euroopa Liidu maksupoliitika tarbimismaksude kasutamisel

Maksundusalased teemad on saanud oluliseks osaks Euroopa Liidu poliitikas edendamaks jätkusuutlikku kasvu ja konsolideerimaks riigirahandust. Selleks näeb Euroopa Liit ette ühisturu tugevdamist, maksubarjääride vähendamist, soovitusi kasvu- ja töösõbralike maksupoliitikate tegemiseks ja majandusliku valitsemise parandamist Euroopa Liidus tervikuna (Deffaa 2011). Viimati nimetatud maksupoliitilised eesmärgid on tegelikult jäänud samaks, mida tõi Euroopa Komisjon välja juba 2001. aasta teatises, kuid olulise punktina on töö kirjutaja arvates lisandunud kasvu- ja töösõbralike maksupoliitikate soovitude tegemine. See eesmärk on otseselt tulenev üle elatud majanduskriisist, sest 2008. aastal alanud kriis tõi kaasa majanduslanguse ja töötuse kasvu, mistõttu on vajalik saavutada Euroopa Liidus tervikuna stabiilne majanduskasv ja edendada töökohtade loomist. Ka Benassy-Quere *et al.* (2014:1) on välja toonud, et majanduskriis on toonud maksupoliitikaalase koostöö temaatika enam päevakorda Euroopa Liidus.

Kriisi ajal ja peale seda on Euroopa Liit teinud olulisi samme, et kriisist väljuda ja saada tugevamaks ning jätkusuutlikuks majandusliiduks. 2010. aastal võttis Euroopa Komisjon vastu strateegia „Euroopa 2020“, mille eesmärk on muuta EL targaks, jätkusuutlikuks ja kõikehõlmavaks majandusliiduks. Euroopa Liidu maksupoliitika peaks toetama üldisi seatud eesmärke, mistõttu on vajalik liikmesriikide vaheline

maksualane koostöö. Selleks, et täita „Euroopa 2020“ eesmärgid on iga liikmesriik omakorda seadnud endale eesmärgid. Eesmärkide täitmise järgimiseks on Euroopa Komisjon loonud Euroopa semestri, mis kujutab endast aastaringset majanduspoliitika koordineerimist. Igal aastal analüüsib Euroopa Komisjon liikmesriikide eelarve plaane, makromajanduslikke ja struktureid reforme ja teeb selle põhjal ettepanekud järgmiseks 12-18 kuuks liikmesriikide põhiseadusele. (Europe 2020: 2015)

Maksundus on üks peamisi võtmepunkte, mida selle aastaringse tsükli jooksul Euroopa Komisjon jälgib. Tsükkel algab majanduskasvu analüüsi välja andmisega, milles Komisjon näeb ette eesmärgid, et ergutada majanduskasvu ja töökohtade loomist järgmise aasta jooksul. Selle dokumendiga nimetab Komisjon maksualased puudujäägid või kohad, kus ta näeb ette muudatusi ja arenguid ning annab juhiseid liikmesriikidele, kuidas vastu võtta kasvusõbralikke maksureforme. (Towards more...2015)

Selleks, et muuta Euroopa Liidu maksusüsteeme efektiivsemaks, kasvusõbralikumaks on nimetatud viimastel aastatel Euroopa semestris peamiseks maksualasteks prioriteetideks (A wind of change:2014):

- 1) maksualuste laiendamine ja maksuerandite vähendamine. Maksualuste laiendamine on efektiivsem ja kasvusõbralikum kui maksumäärade tõstmine. See eesmärk peaks aitama Euroopa Liidul liikuda lihtsama ja efektiivsema käibemaksusüsteemi suunas;
- 2) tööjõumaksude vähendamine, eelkõige madalapalgaliste ja väheste oskustega töötajate seas. See tähendaks tarbimis-, keskkonna- ja varamaksude suuremat osakaalu maksutuludes ja õiglasemat maksustruktuuri.
- 3) maksualaekumiste parandamine maksupettuste ja maksudest kõrvale hoidumise vähendamise tulemusena. Selleks on vaja koordineeritud tegutsemist, et maksuametid töötaks efektiivsemalt ja et maksuprotseduurid oleksid lihtsamad.
- 4) võlamoontusega maksusüsteemide üle vaatamine. Maksumuudatused, mis vähendaks moonutusi vara ja ettevõtte maksustamisel.
- 5) läbimõeldud maksusüsteemide juurutamine, et edendada majanduskasvu ja konkurentsivõimet, eelkõige vara, keskkonna ning uurimis- ja arendustegevuse maksustamise vallas.

Oluline on käibemaksusüsteemi edasine harmoniseerimine ning efektiivsema toimimise seisukohalt maksuerandite vähendamine. Lisaks peetakse oluliseks, et maksualuste laiendamine ja erandite kaotamine on kasvusõbralikum kui maksumäärade tõstmine ehk kasvusõbralikkus maksude valdkonnas on oluline aspekt. Seda kinnitab ka järgmine eesmärk, mille puhul nähakse tööjõumaksude vähendamise katteallikadena tarbimis-, vara- ja keskkonnamakse, mida peetakse vähem kahjustavaks kui tulumaksu. Samas on toodud välja, et see peaks viima õiglasema maksustruktuurini, kuigi on teada, et tarbimismaksud on regressiivse iseloomuga nagu ka varasemalt magistritöös välja toodud.

Lisaks nendele üldistele eesmärkidele, annab Euroopa Komisjon iga-aastaselt maksualaseid soovitusi riikidepõhiselt. Euroopa Liidu maksupoliitika on keskendunud eelkõige erinevate soovitude andmisele ja raportide, statistika koostamisele liikmesriikide kohta, et liikmesriigid saaksid teha ise vajalikke muudatusi ning otsest sekkumist riikide maksupoliitikasse nähakse ette vähe.

Eeltoodust saab järeldada, Euroopa Liidu üldine maksupoliitika eesmärk on suurem koostöö riikide vahel, et muuta kogu Euroopa Liit tugevaks majandustsooniks ning konkreetset maksustruktuuri soovitude tegemisel ei järgita. Siiski on viimastel aastatel EL teinud riikidepõhiselt soovitusi liikuda eelkõige enam tarbimise, vara ja keskkonnakahjude maksustamisele ning seeläbi vähendada tööjõumakse. Seega näeb Euroopa Liit ette maksustruktuuris suuremat osakaalu vähem kahjustavatel maksudel ning selleks, et vähendada tööjõumaksukoormust ja töötust, vähendada makse just teatud töötajate gruppide hulgas nagu madalapalgalised ja noored.

Vastavalt Euroopa Komisjoni 2001. aastal avaldatud strateegiale on peamine maksupoliitiline eesmärk ülepiirilist majandustegevust pidurdavate maksutõkete elimineerimine ning ühisturu ergutamine. (EU Tax...2015) Piiriüleste maksutõkete all peetakse silmas liikmesriikide piiravaid maksumeetmeid, mis pärsivad äriühingutel ja füüsilistel isikutel kasutada oma Euroopa Liidu aluslepingutest tulenevaid põhiõigusi ja -vabadusi. Sellest eesmärgist lähtuvalt on Euroopa Liidus tarbimismaksude harmoniseerimisele pööratud tähelepanu juba alates 1977. aastast, mil pandi alus

Euroopa Liidu käibemaksusüsteemile, leppides kokku peamistes tooteid ja teenuseid puudutavates maksureeglites ning maksumäärade üldises raamistikus. Vastavalt Benassy-Quere *et al.* (2014:2) tähendab harmoniseerimine maksualuste ja/või maksumäärade ühtlustamist, näiteks võib harmoniseerimine tähendada miinimum maksumäärade kehtestamist. Aktsiide osas sai harmoniseerimine alguse põhimõtteliselt ühisturu loomisega 1993. aastal, mil kaotati ära tollides maksukontrollid ning sellest tulenevalt oli vaja kokku leppida üldistes reeglites, et lihtsustada alkoholi-, tubaka- ning energiatoodete piiriüleseid tehinguid ning ära hoida konkurentsi põhjustavaid moonutusi erinevustest nende toodete maksustamisel liikmesriigiti. (Promoting... 2015:7) Euroopa Liidu eesmärgiks on saada kõige konkuretsivõimelisemaks majandustsooniks ning selleks on vaja suuremat koostööd maksuvallas. Maksude harmoniseerimise vajadus Euroopa Liidus tuleneb sellest, et ühisturg tegutseks paremini ja oleks efektiivsem ning kuna Euroopa Liit on võtnud suunaks lihtsustada indiviidide ja ettevõtete tegutsemist ühisturul, siis oli ja on oluline teha käibemaksu ja aktsiiside osas muudatusi. (EU Tax...2015)

Lisaks eeltoodule on Benassy-Quere *et al.* (2014:2) toonud välja, et pärast majanduskriisi on maksude harmoniseerimise temaatika Euroopa Liidus varasemast veelgi enam päevakorral kolmel põhjusel:

- 1) valitsused on pidanud tõstma makse olukorras, kus valitseb maksukonkurents ja siseriiklik rahulolematuse maksukoormuse jaotuse osas;
- 2) ebaseaduslikuks peetakse liidu kodanike poolt finantsabi andmist kriisis olevatele riikidele, kus ettevõtete ja rikaste maksukoormus on väike;
- 3) Euroopa Liidus tervikuna on fiskaalvõimekus enam esile kerkinud.

Oluline on autori arvates maksukonkurentsi aspekt harmoniseerimise põhjusena. Harmoniseerimisega püütakse vähendada piiriülest maksukonkurentsi, et ei valitseks ebaausat konkurentsi erinevate liikmesriikide kaupade ja teenuste vahel tulenevalt erinevustest maksupoliitikas ning erinevatest maksumääradest. Ka Bernardi, Profeta (2004:xi) on toonud välja, et harmoniseerimise vajadust on mõistetud liikmesriikides globaliseerumisest tingitud maksukonkurentsi suurenemise tõttu.

Edasi keskendutakse töös tarbimismaksude harmoniseerimise teemaatikale käibemaksu ja aktsiiside osas eraldi, kuna regulatsioonid on maksuspetsiifilised ning harmoniseerimine erineval tasemel.

Vastavalt Deffaa (2011:294) arvamusele on käibemaksusüsteem Euroopa Liidus kõige olulisem harmoniseeritud maksusüsteem, kogudes liikmesriikides keskmiselt enam kui 20% kogumaksutulust. Kuna käibemaksu osakaal maksutuludes on kasvutrendis, on oluline maksusüsteemi jätkusuutlikkus. Euroopa Liidu käibemaksu regulatsioonid põhinevad eelkõige direktiividel. Direktiivid on igale liikmesriigile siduvad, aga jätavad samas liikmesriigi ametitele vormi ja meetodite osas võimaluse valida. Peamine direktiiv, millest käibemaksu puhul liikmesriigid lähtuma peavad on direktiiv 2006/112/EC. On ette nähtud ka võimalus direktiivist kõrvalekalleteks, et ära hoida pettusi ja lihtsamaks muuta käibemaksu kogumist, kuid need kõrvalekalded on täpselt paika pandud ja sätestatud. (VAT – Existing...2015) Nimetatud direktiivi sissejuhatuses on ära toodud, et siseturu loomine eeldab liikmesriikides niisuguste käibemaksu käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada käibemaksu käsitlevad õigusaktid, et kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil. (Nõukogu direktiiv 2006:1)

Eelpool nimetatud käibemaksudirektiiv ja selle Lisa III annavad seadusandliku raamistiku liikmesriikides maksumäärade kehtestamiseks. Kuna raamistik annab võimalusi erinevateks variantideks, siis seda ka laialdaselt kasutatakse, mistõttu liikmesriikide maksusüsteemid endiselt erinevad. Vastavalt direktiivi artiklile number 97 on 1. jaanuarist 2011 kuni 2015. aasta lõpuni (pikendatud kuni 2017. aasta lõpuni) miinimum standard käibemaksumäär 15% ning vastavalt artiklile number 98 võivad liikmesriigid kasutada lisaks standardmäärale ühte või kahte alandatud maksumäära, mis peab olema vähemalt 5%. Lisas III on välja toodud tehingud, mille puhul kehtestatakse kõikides liikmesriikides maksuvabastus. Sinna alla kuuluvad näiteks riiklik postiteenus, hoolekanne, haiglaravi ja meditsiiniline abi, kooliharidus, lisaks kindlustustehingud, ehitise ja maa müük, tehingud hoiuste ja arvelduskontodega jne.

Peale selle on direktiivis välja toodud eraldi mitmete liikmesriikide osas, milliseid alandatud maksumäärasid ja mis toodetele/teenustele kehtestada on võimalik. Erandite paljusus kinnitab fakti, et liikmesriigiti on käibemaksusüsteemid endiselt erinevad. Kuigi juba aastaid on Euroopa Liidus olnud eesmärk parandada olukorda muutes maksusüsteemid lihtsamaks ja ühtsemaks, siiski töö autor konkreetset direktiivi analüüsidest nägi, et selles vallas on Komisjonil palju ära teha ja maksumäärad vajaks enam ühtlustamist just eelkõige kõikvõimalike erandite ära kaotamise näol. Ka Deffaa on välja toonud (2011: 295), et Euroopa Liidu käibemaksusüsteemi üheks probleemiks on erandite paljusus, mitmete spetsiifiliste või ajutiste maksumäärade olemasolu (0% ja väga madalad maksumäärad) ning alandatud maksumäärade kasutamise võimalus. Kõik sellised erandid vähendavad käibemaksusüsteemi tõhusust ja neutraalsust.

Euroopa Komisjoni 2011. aasta teatises (VAT – Communication...2015) käibemaksu tuleviku osas, tuuakse välja, et majanduskriisijärgselt on Euroopa Liidu liikmesriikidel peamiseks poliitilisteks katsumusteks edendada jätkusuutlikku kasvu ja tugevdada riigieelarve olukorda. Maksusüsteemil on siin oluline roll. Selleks, et muuta maksusüsteem efektiivsemaks on vaja pöörata rohkem tähelepanu selle struktuurile ja eriti kehtib see Euroopa Liidus käibemaksu kohta. Sidusgruppide arvamuse kohaselt on peamiseks efektiivse liidusisese kaubanduse takistuseks see, et kuigi on n-ö ühtne käibemaksusüsteem, siiski reaalsuses on kasutusel 28 erinevat maksusüsteemi. See on takistuseks, miks kodanikud ei saa „nautida“ ühisturu eeliseid. Rahvusvaheliselt tegutsevad ettevõtete juhid tõdevad, et sellise harmoniseerimise puuduse tõttu on süsteem keeruline, administratiivkulud kõrged ja valitseb ebakindlus seadusandluse suhtes. Väikeettevõtetel sageli on puudu ressursidest nende probleemidega tegelemisel, mistõttu nad üldse võivad loobuda rahvusvahelise kaubandusega tegelemisest. Ka Deffaa (2011:295) on arvamisel, et praegune Euroopa Liidu käibemaksusüsteem on ettevõtjatele, kes on tegelikud maksukogujad, kõrgete täitmiskuludega. Samas on olukorda muuta keeruline, sest sidusgrupid, kes saavad kasu teatud olemasolevatest eranditest, ei soovi, et need kaotatakse. Kuna käibemaksust laekub oluline osa maksutuludest Euroopa Liidus, siis on muudatuste tegemine selles vallas keeruline ja pikaajaline protsess.

Pihor, Timpmann (2008:9) on välja toonud Euroopa Liidus maksude harmoniseerimist takistavate teguritena:

- 1) suured erinevused liikmesriikide maksusüsteemides ja maksukoormustes;
- 2) maksusüsteemi muutmine põhjustab muutusi riigi majanduses tervikuna;
- 3) ühehäälsuse nõue maksupoliitikat puudutavates küsimustes.

Maksusüsteemid on liikmesriigiti erinevad ning riigid on valinud erinevad maksustruktuurid, kuidas maksutulu koguda, mistõttu on keeruline muudatusi harmoniseerimise osas läbi viia, kui vajalik on ühehäälsus. Junevicius, Justinaviciene (2010:101) on välja toonud, et maksude harmoniseerimine on endiselt Euroopa Liidus keeruline, kuna nõuab kõikide liikmesriikide üksmeelset otsust. Harmoniseerimisel on tehtud eelkõige edusamme tarbimismaksude, käibemaksu osas. Sellega on nõustunud ka Benassy-Quere *et al.* (2014:2) märkides, et maksupoliitikaalne koostöö on Euroopa Liidus väga keeruline, sest kõik peavad muudatustega üksmeelselt nõustuma, kuid tarbimismaksude osas on edusamme tehtud, sest liikmesriigid nõustuvad ühisturu toimimise olulisusega.

Nagu eespool välja toodud, siis on endiselt Euroopa Liidus vaja palju ära teha käibemaksusüsteemi harmoniseerimise osas, sellega nõustuvad nii Euroopa Komisjon, sidusgrupid, kui maksueksperdid. Selle tulemusena viidi Euroopa Liidus läbi olemasoleva süsteemi majandusanalüüs ning konsulteeriti sidusgruppidega, mille väljundina võttis 6. detsembril 2011. aastal Euroopa Komisjon vastu käibemaksu teatise, mis paneb paika peamised uue käibemaksurežiimi põhimõtted. Teatises on välja toodud tegevuskava järgmisteks aastateks, et luua lihtsam, efektiivsem ja tugevam maksusüsteem Euroopa Liidus, mis on kohandatud ühisturu jaoks. Teatises näeb Euroopa Komisjon ette kolm peamist eesmärki, millele vastavalt uus süsteem üles ehitatakse (Communication from...2015):

- 1) lihtsus. Ettevõtted, kes tegustevad ühisturul, peaks kokku puutuma selge ja lihtsa maksusüsteemiga, Euroopa Liidu käibemaksukoodiga;
- 2) efektiivsus ja neutraalsus. Käibemaks peaks olema efektiivsem ja toetama liikmesriikide majanduse tugevdamise ja jätkusuutliku kasvu püüdlusi. Käibemaksualus peaks olema laiem ning alandatud maksumäärade kasutamist

peaks limiteerima, see võiks tuua liikmesriikidele lisa maksutulu ilma standardmaksumäära suurendamata;

- 3) tugevus ja pettusekindlus. Usutakse, et tänapäeval ligi 12% käibemaksutulust jääb kogumata kogumismeetodite ebatõhususe ja pettuste tõttu.

Seega oluliseks peetakse administratiivkoormuse vähendamist lihtsustades käibemaksusüsteemiga kokkupuutuvate ettevõtete tegutsemist ühisturul. See omakorda peaks elavdama majandustegevust. Nagu korduvalt välja toodud peetakse probleemiks laialdast erandite ning alandatud maksumäärade kasutamist liikmesriikide poolt. Lisaks pööratakse tähelepanu liikmesriikide maksuametite koostöö tõhustamisele, mis teeks ettevõtjate jaoks jällegi tegutsemise ühisturul lihtsamaks.

Kuigi käibemaksusüsteem juba on kõige enam harmoniseeritud maksusüsteem Euroopa Liidus, saab eeltoodu põhjal väita, et edasiseks harmoniseerimiseks on kindlad põhjused ja Euroopa Liit teeb selle nimel tööd, et muuta tegutsemine ühisturul lihtsamaks. Kuna olemasoleva süsteemini on jõutud aastakümnete töö tulemusena, siis kindlasti ka edaspidi võtab muudatuste tegemine ning erisuste vähendamine aega lähtuvalt ükshäälsuse printsiibist muudatuste elluviimisel.

Aktiisid ehk spetsiaalsed tarbimismaksud on kaudsed maksud, mida makstakse teatud toodete tarbimise ja kasutamise eest. Kõige enam kasutatavad aktiisid on alkoholi-, tubaka-ja energiatoodete aktiisid. Kõigis Euroopa Liidu liikmesriikides on need kolm aktiisikategooriat kasutusel ning aktiisidest teenitud tulu jääb täies mahus liikmesriigi eelarvesse. Euroopa Liidu aktiise puudutav seadusandlus võeti peamiselt vastu seoses ühisturu loomisega 1993. aastal ning see puudutas eelkõige fiskaalkontrolli kaotamist liikmesriikide tollides. (Excise duties...2015)

Peale 1993. aastat Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud seadusandluse muudatused aktiiside osas võib jagada kolmeks (Excise duties...2015):

- 1) spetsiaalse tarbimismaksu struktuuri täpsustamine. Spetsiaalse tarbimismaksu aluste ehk toodete defineerimine ja määratlemine, kuidas maksu kogutakse ehk kuidas aktiisi arvestatakse (mõõtühiku vms kohta), maksuvabastuse ulatus jne;

- 2) aktsiiside miinimummäärade kehtestamine. Kehtestatud on ainult miinimummäärad, maksimummäärasid ei ole määratletud;
- 3) aktsiisikaupade tootmise, ladustamise ja liikmesriikide vahelise liikumise kohta kehtestatud sätted.

Kõige uuem üldine direktiiv, mis aktsiise Euroopa Liidus puudutab on direktiiv 2008/118/EC, mis võeti vastu 15. jaanuaril 2009. aastal. Vastavalt sellele direktiivile peab Euroopa Komisjon oluliseks alkoholi-, tubaka- ja energiatoodete aktsiiside harmoniseerimist, et tagada ühisturu toimimine. Järgnevalt toob töö autor välja olulisema info kolme aktsiisi kohta eraldi, mille osas Euroopa Komisjon on reeglid ette näinud.

Kuigi täielikku alkoholiaktsiiside harmoniseerimist Euroopa Liidu lõikes ei peetud vajalikuks, siis nagu eelnevalt öeldud ühisturu toimimise eesmärgil, on kokku lepitud miinimummäärad, mis on sätestatud Nõukogu direktiiviga 92/84/EEC. Direktiivis on paika pandud miinimummäärad hektoliitri puhta alkoholi kohta vastavalt alkoholiliigile. Lisaks on sätestatud erandid vähendatud määrade kohta väikestele tootjatele, teatud regioonidele ja toodetele. Seega on ka aktsiiside osas tehtud erandeid, kuigi neid on võrreldes käibemaksudirektiivis ette nähtud eranditega tunduvalt vähem. Direktiivis nähakse ette, et miinimummäärasid peab Nõukogu üle vaatama perioodiliselt vastavalt Komisjoni raportile. (Excise duties...2015) Lisa 2 tabelis 1 on toodud vastavalt direktiivile 92/84/EEC alkoholitoodetele sätestatud miinimumaktsiisimäärad seisuga 01.01.2015.

Kuigi tubakatoodete osas oli Euroopa Komisjoni soovitus täielik harmoniseerimine, siis otsustas Nõukogu, et ühisturu toimimise eesmärgil ei ole vaja tubakatoodete aktsiisimäärasid Euroopa Liidu lõikes täielikult harmoniseerida. Seega üldiselt on tubakatoodete puhul direktiiviga 2011/64/EU ära määratletud samad harmoniseerimise põhimõtted, mis alkoholitoodete direktiiviga. Direktiiv defineerib, mis tooted tubakatoodete alla kuuluvad, määratleb põhilised maksukogumise põhimõtted, ning miinimumaktsiisimäärad. Direktiiv näeb ette, et liikmesriigid peavad kehtestama

sigarettidele spetsiaalse aktsiisi tooteühiku kohta ning lisaks proportsionaalse aktsiisi, mis arvestatakse vastavalt kaalutud keskmisele jaemüügihinnale.

Aastate jooksul on Euroopa Komisjon teinud tööd ja avaldanud raporteid üle vaatamaks tubakatoodete aktsiiside sätteid. Töö tulemusena võeti vastu direktiiv 2010/12/EU, mis nägi muuhulgas ette tubakatoodete aktsiiside järk-järgulist kasvu 2014. aastani. Peale aktsiiside kehtestamise on direktiivi eesmärgiks ka tubakatoodete tarbimise vähendamine 10% viie aasta jooksul. (Tobacco taxation...2015) Lisa 2 tabelis 2 on toodud tubakatoodetele sätestatud miinimumaktsiisimäärad seisuga 01.01.2015.

Energiatoodete aktsiiside harmoniseerimine Euroopa Liidu tasemel sai alguse hiljem kui alkoholi- ja tubakatoodete puhul. Alkoholi- ja tubakatoodete osas võeti vastavad direktiivid vastu juba 1992. aastal, et ühisturg saaks korrektselt toimima hakata. Energiatoodete osas tuli oluline muudatus alles 2003. aastal, kui Euroopa Liidu Ministrite Nõukogu võttis vastu direktiivi 2003/96/EC, millele pandi alus 1997. aastal. Selle direktiiviga muudeti oluliselt ühenduse põhimõtteid energia - ja elektritoodete maksustamisest. Kui varasemalt olid miinimummäärad kehtestatud ainult mineraalõlitoodete osas, siis nüüd laienesid määrad kõikidele energiatoodetele, seal hulgas kivisöele, maagaasile ja elektrile. Direktiivi eesmärkideks oli (Excise duties...2015):

- 1) vähendada konkurentsimoonusi, mis tulenesid liikmesriigiti erinevatest kehtivatest energiatoodete aktsiisidest;
- 2) vähendada konkurentimoonusi mineraalõli ja teiste energiatoodete vahel, mis tulenesid faktist, et teised energiatooted ei olnud siiani ühenduse poolt miinimummääradega harmoniseeritud ja reguleeritud;
- 3) suurendada stiimulit kasutada energiat tõhusalt;
- 4) lubada liikmesriikidel pakkuda energiatootmisettevõtetele maksustiimuleid, kui nad rakendavad emissiooni vähendamise meetmeid.

Samamoodi nagu alkoholi- ja tubakatoodete aktsiiside puhul, määratletakse direktiivis ära miinimummaksumäärad tooteühiku kohta, maksualus, mis tooteid aktsiisiga maksustatakse. 2011. aastal esitas Euroopa Komisjon oma ettepaneku üle vaadata

kehtiv energiatoodete aktsiisisüsteem ning resktuktureerida energiatoodete maksustamise põhimõtted Euroopa Liidus võttes arvesse nii CO₂ emissiooni kui energiasisalduse, mille tulemusena jagataks aktsiisiga maksustamine kahte ossa. Komisjoni eesmärk on energiatoetus ning keskkonnasõbralik kasutamine ning konkurentsimoontuste vältimine ühisturul. (European Commission proposes...2015) Lisa 2 tabelis 3 on toodud energiatoodetele sätestatud miinimumaktsiisimäärad seisuga 01.01.2015.

Kokkuvõtvalt puudutab Euroopa Liidus aktsiiside harmoniseerimine alkoholi-, tubaka- ja energiatooteid. Harmoniseeritud on maksualused, maksustamise põhimõtted ehk struktuur ning kehtestatud on miinimumaktsiisimäärad. Lisaks on ette nähtud ka erandeid aktsiiside lõikes. Siiski toob Junevicius, Justinaviciene (2010:101) välja, et aktsiiside harmoniseerimise osas on Euroopa Liidus vähem ära tehtud kui käibemaksusüsteemi puhul. Aktsiiside harmoniseerimine on olnud väga aeglane ning sageli spontaanne.

Antud magistritöö kontekstis on oluline välja tuua, et Euroopa Liidu maksupoliitika on esiteks keskendunud stabiilse majanduskasvu saavutamisele, mistõttu tehakse liidu tasandil soovitusi liikuda tulude maksustamiselt enam tarbimise, keskkonnakahjude ja varade maksustamisele. Teisalt peetakse oluliseks tegutsemist ühisturul, mistõttu on prioriteetne tarbimismaksude harmoniseerimine, et vähendada maksukonkurentsi liikmesriikide toodete ja teenuste vahel.

2. TARBIMISMAKSUDE KASUTAMINE EUROOPA LIIDU LIIKMESRIIKIDES

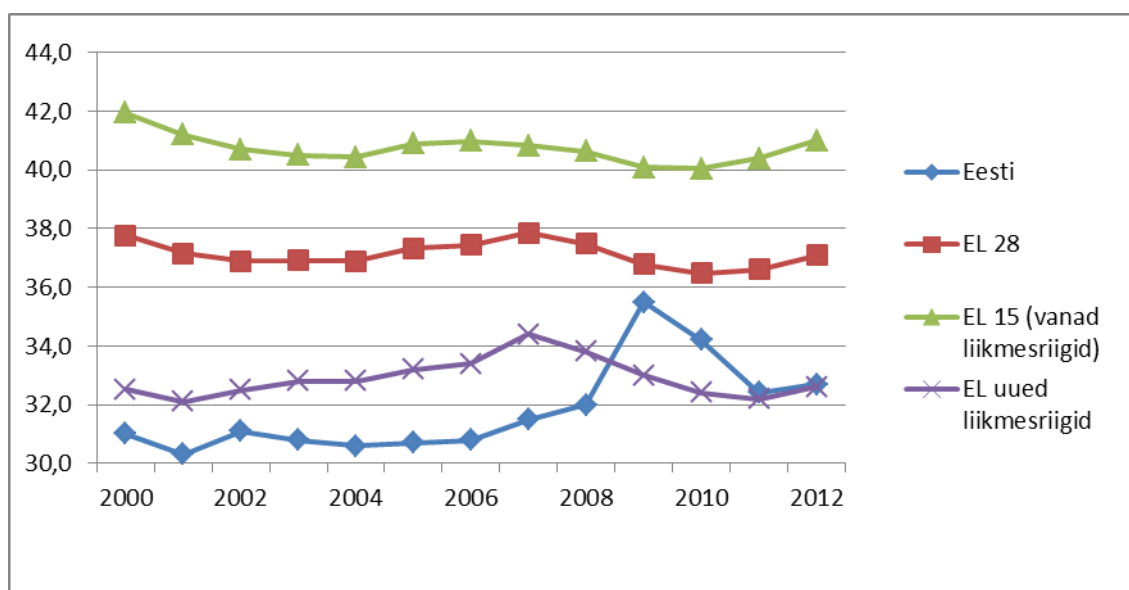
2.1. Tarbimismaksude dünaamika Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012

Euroopa Liidu liikmesriikide maksustruktuurid ja maksusüsteemide areng viimastel aastakümnetel kinnitab Euroopa Liidu erinevust võrreldes muu maailmaga. Euroopa Liidus on maksukoormus keskmiselt kõrgem kui OECD riikides. Euroopa riigid on panustanud enam sotsiaalkindlustusmaksetele ja vähem tarbimismaksudele, suurem osa maksutulust panustatakse sotsiaalkindlustussüsteemi ja vähem kohaliku omavalitsuse eelarvesse, tööjõumaksud ja nende panus kogumaksutuluses on suurem Euroopa Liidus kui OECD riikides. (Bernardi, Profeta 2004:3). Kuid nagu ka eelnevalt töös välja toodud, erinevad maksusüsteemid Euroopa Liidu liikmesriigiti oluliselt ja seda ka peale harmoneerimist, millele keskendus töö kirjutaja eelmises peatükis. Endiselt on Euroopa Liidu liikmesriikides maksumäärad, maksustruktuurid ja maksukoormused erinevad.

Käesoleva alapeatüki eesmärk on analüüsida Euroopa Liidu tarbimise maksustamise trende aastatel 2000-2012, et iseloomustada tarbimismaksude kasutamist selles ajavahemikus. Lisaks välja tuua erinevused uute ja vanade liikmesriikide osas, sest varasemad uurimused on esitanud, et nende kahe grupi osas on maksustruktuurid erinevad. Samuti on eesmärgiks analüüsida, kas on toimunud muudatusi lähtuvalt Euroopa Liidu viimaste aastate soovitustest liikuda enam tarbimise maksustamisele. Maksumuudatuste, trendide ning eripärade välja toomiseks kasutab töö kirjutaja statistilist uurimismeetodit, analüüsi. Analüüsimisel võetakse aluseks Eurostat andmebaasi ning Euroopa Komisjoni statistilised andmed Euroopa Liidu liikmesriikide kohta. Oluline on magistritöö analüüsi kontekstis välja tuua, et kuigi 2000. aastal oli

Euroopa Liidus liikmesriike 15 ning ülejäänud 13 riiki on liitunud peale seda, siis analüüsimisel ja trendide välja toomisel kasutab töö autor kõikide 28 riigi statistilisi näitajaid alates aastast 2000. Vaatluse alla on võetud ajavahemik 2000-2012, kuna see on piisavalt pikk aegrida, et iseloomustada trende tarbimismaksude kastutamises, lisaks jääb selle ajaperioodi sisse oluline Euroopa Liidu laienemine, mis mõjutas maksustatistikat. Samas ei ole ajaperiood liiga pikk ning seetõttu on seos tänapäevaga selgem. Uute liikmesriikide osas on toimunud olulisemad muudatused maksupoliitikas just selles ajavahemikus, mil liitujad viisid maksusüsteemid vastavusse Euroopa Liidu regulatsioonidega.

Selleks, et analüüsida tarbimise maksustamise trende Euroopa Liidus on töö kirjutaja esmalt otsustanud välja tuua maksukoormuse üldised muutused, et üldistada trende maksustamises ning luua taustsüsteem tarbimise maksustamise iseloomustamiseks. Maksukoormuse iseloomustamiseks kasutatakse erialases kirjanduses enamasti näitajat maksutulu osakaal sisemajanduse koguproduktis (SKP-s).



Joonis 1. Maksutulu võrrelduna sisemajanduse koguproduktiga Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012. Allikas: (autori koostatud lisa 5 alusel).

Maksukoormuse trendide analüüsimiseks on töö autor võtnud vaatluse alla kogu Euroopa Liidu, vanade liikmesriikide ning uute liikmesriikide aritmeetilised keskmised

näitajad. Aritmeetilised keskmised on täpsemini arvutatavad ja iseloomustavad paremini erinevust vanade ja uute liikmesriikide vahel kui kaalutud keskmised, sest kaalutud keskmistele omavad vanad liikmesriigid suuremat mõju. Vanad liikmesriigid on: Prantsusmaa, Saksamaa, Suurbritannia Ühendatud Kuningriik, Itaalia, Portugal, Hispaania, Iirimaa, Luksemburg, Austria, Belgia, Kreeka, Soome, Rootsi, Taani ja Holland (edaspidi kasutusel vanad liikmesriigid või EL 15). Uute liikmesriikide alla kuuluvad riigid, mis on liitunud alates aastast 2004: Eesti, Läti, Leedu, Poola, Sloveenia, Slovakkia, Tšehhi, Ungari, Malta, Küpros, Bulgaaria, Rumeenia ja Horvaatia (edaspidi kasutusel uued liikmesriigid). Euroopa Liidus 2012. aastal oli maksutulude osakaal SKP-s 28 liikmesriigi kaalutud keskmise näitajana 39,4% (aritmeetiline keskmine 37,1%), mis on oluliselt kõrgem, kui USA-s, Jaapanis, Venemaal, Kanadas, Austraalias jne. Kõrged maksumäärad Euroopa Liidus on eelkõige 20. sajandi viimaste aastakümnete tulemus, kui avaliku sektori kulutused suurenesid oluliselt tuues kaasa ka maksude tõusu, siiski viimasel aastakümnel, 1990-2000, mitmed liikmesriigid vähendasid maksukoormust üksikisiku ja ettevõtete tulumaksu ning sotsiaalmaksete maksumäärasid vähendades (Taxation trends... 2014:16). Järgnevalt magistritöö analüüsi käigus on näha, kas see trend ka järgmisel sajandil jätkus.

Jooniselt 1 nähtuvalt üldine maksukoormus aastatel 2000-2012 on püsinud suhteliselt stabiilsena ja seda nii vanade kui uute liikmesriikide hulgas. Kui analüüsida perioodi 2000-2012 maksutulude osakaalu SKP-s, siis saab välja tuua 4 selgesti eristuvat perioodi. Jooniselt 1 nähtuvalt esimene periood oli aastad 2000-2004, mida iseloomustab üleüldine maksukoormuse langus ligi 1%. Eelkõige on see tulenev maksukoormuse langusest vanades liikmesriikides, kes olid võtnud eesmärgiks vähendada maksukoormust pidades silmas uute liikmesriikide peatset liitumist ja nende madalamat maksukoormust ettevõtte tulumaksu osas ning juba varem eesmärgiks saanud üldist maksukoormuse alandamist. Analüüsides Eurostat andmebaasi andmeid ning joonist 1 saab maksukoormuse languse välja tuua vanade ja kõrgelt maksustatud liikmesriikide osas sel perioodil (Soome, Rootsi, Saksamaa, Kreeka üle 3% langus), vastupidiselt mitmetes liitumist ootavates liikmesriikides tõusis sel perioodil maksukoormus (Malta 4,4%, Küpros 3% ja Tšehhi 2%), nendes riikides oli eelnevalt maksukoormus madal. Liitumist ootavad liikmesriigid pidid maksutulu suurendama,

sest eelarvekulutused seoses liitumisega kasvasid. Riigid pidid panustama näiteks infrastruktuuri arendamisele, et täita Euroopa Liidu regulatsioone. Kuigi riikides maksutulud kasvasid, siis veelgi enam tõusis neis SKP näitaja, mistõttu maksukoormuse näitaja suhtena SKP-sse võis lõppkokkuvõttes langeda. Vastupidiselt SKP näitaja EL 15 riikides sellel ajavahemikul suurt kasvu ei näidanud. Siiski üldine tendents 2000.-2004. aastatel oli maksukoormuse langus ning lisaks eelnevalt välja toodule mõjutas seda ka majanduse olukord, sest peale 2000. aastat pidurdus eelmise sajandi lõpus kestnud majandustõus ja see vähendas ka maksutulusid (Taxation trends...2009:5).

Järgmine periood, mida jooniselt 1 saab välja tuua, on aastad 2005-2007. Võrreldes aastaga 2004 oli maksukoormus tõusnud aastaks 2007 ligi 1% keskmiselt Euroopa Liidus kokku. Analüüsid Eurostat andmeid tõusis maksukoormus sellel ajavahemikul enamikus liikmesriikides, langus iseloomustab ainult mõningaid ja peamiselt vanasid liikmesriike, kus eelnevalt oli kõrge maksukoormus ning 2000. aastal alanud langus jätkus. Eelkõige iseloomustab tõus just aastaid 2006 ja 2007, mil majandus taastus eelnenud langusperioodist ning mõlemal aastal vastavalt Eurostat raportile (Taxation trends...2009:6) kasvas Euroopa Liidus tervikuna SKP ca 3%, mis andis tõuke ka maksutulude kasvule. Lisaks oli mitmetes riikides probleeme eelarve defitsiidiga, mistõttu eesmärk maksukoormust langetada jäi tahaplaanile.

Muutused aastatel 2008-2010 tulenesid maailmamajanduskriisist, mis mõjutas oluliselt kogu Euroopa Liitu ja selle liikmesriike. 2009. aastal, mis oli kriisi haripunkt, langes kõikides riikides, välja arvatud Malta, sisemajanduse koguprodukt võrreldes aastaga 2008 (Taxation trends...2011: 3). Lisaks on Eurostat (Taxation trends...2011:3) märkinud, et majanduskriis mõjutas enam eelarvekulusid kui tulusid, mis tähendab, et kulud tõusid hüppelisemalt (keskmiselt 4% SKP-st) kui langesid tulud (keskmiselt 0,5% SKP-st). Kriisi tulemusena langes keskmine maksutulude osakaal 2010. aastaks võrreldes 2007. aastaga 0,7%. Eurostat andmete analüüsist selgub, et langus on märgatav 22 liikmesriigis ning eranditena saab välja tuua Eesti, Luksemburg'i, kus oli olulisem tõus. Luksemburg'i puhul olid põhjuseks suurenenud eelarvekulud, Eesti puhul eelarve konsolideerimisvajadus, mille tulemusena viidi juba 2009. aastal läbi käibemaksureform, mis tõstis standardmaksumäära 18%-lt 20%-le, vähendatud

maksumäära 5%-lt 9%-le, vähendati maksuerandeid ning lisaks tõsteti aktsiise. Ka 2010. aastal jätkus aktsiiside kasv ning lisandus Tallinnas kehtestatud müügimaks 1%. Lisaks maksutõusudele langes Eestis SKP näitaja keskmisest rohkem, mis omakorda mõjutas oluliselt maksukoormuse näitajat suhtena SKP-sse. Sellest tulenevalt on töö autor joonisele 1 lisanud ka eraldi Eesti maksukoormuse näitaja, mis ilmestab hästi kriisiajal tekkinud olukorda. 2010. aastal oli maksutulude oskaal SKP-s tervikuna Euroopa Liidus kõige madalamal tasemel aastate 2000-2012 jooksul. Mitmeid teised Euroopa Liidu liikmesriigid otsustasid maksutulude langust ja kulude tõusu finantseerida läbi laenude – riigivõla kasvu, mida näitavad Eurostat andmebaasi võlakooormuse statistilised andmed (vaata lisa 8), kuid Eesti on valinud strateegia hoida riigi võlakooormus madal ning ka 2014. aastal oli Eestis võlakooormuse näitaja Euroopa Liidu madalaim (10,4% SKP-st).

Kriisijärgseid aastaid jooniselt 1 nähtuvalt iseloomustab maksukoormuse kasv Euroopa Liidus, mis oli tingitud majanduse stabiliseerumisest ning liikmesriikide poolt ette võetud maksupoliitilistest muudatustest, et vähendada eelarve defitsiiti, võlakooormuse kasvu ning taastada stabiilne majanduskasv. Liikmesriigid võtsid ette aktiivseid maksupoliitika muudatusi tõstes käibemaksumäära (nagu ka Eesti) ning juurutasid uusi finantsasutuste- ning varamakse (Taxation trends...2014). Oluline on märkida, et maksukoormuse ja maksustruktuuri muutusi ei mõjuta ainult otsesed maksupoliitilised otsused ja maksumäärade muudatused. Maksukoormuse kõikumistele aastate lõikes on oma mõju majanduse üldisel olukorral, maksupoliitikal ja muutustes SKP numbrites (Taxation trends...2014:17).

Kokkuvõttes Euroopa Liidus tervikuna ei ole olnud olulist muutust maksukoormuse osas, on olnud kõikumisi tingituna üldisest majanduse olukorrast, kõige enam majanduskiisist ning ka tihenevast maksukonkurentsist uute liikmesriikide liitumisel. Uutes liikmesriikides tõstis maksukoormust Euroopa Liiduga liitumine, et täita ette nähtud nõudmisi. Kuigi palju on räägitud, et üldine maksukoormus peaks langema, sest võrreldes muu maailmaga on Euroopa Liit kõrgelt maksustatud majandustsoon, siis tegelikkuses sellist trendi näha ei ole, sest liikmesriikide eelarvetulud on pidevas kasvunõudluses. Eurostati arvutused on näidanud, et maksukoormus 2013. aastal jätkas

kasvu nagu seda viimaste aastate jooksul peale kriisi on trendiks olnud. Oluline on erinevus maksukoormuses vanade ja uute liikmesriikide vahel, vanades on see keskmiselt olnud vahemikus 40,0-41,9 % ja uutes 32,1-34,4%. Liikmesriikide hulgas on ka erandeid nagu Portugal ja Suurbritannia, kes vanade liikmesriikidena pigem on valinud madalama maksukoormuse, kui teised EL15 riigid ja uutest liikmesriikidest on kõige kõrgem maksukoormus Ungaris (2012. aastal 39,3%). Siiski saab selgelt välja tuua vahe uute ja vanade liikmesriikide osas, mida kinnitab joonis 1, samas kuni majanduslanguseni maksukoormuste erinevus vähenes. Kuna suurima osa eelarvetuludest moodustavad maksutulud, siis suurema maksukoormuse põhjus on eelkõige suuremad eelarvekulud.

Vastavalt majanduslikule funktsioonile liigitatakse maksud kapitali-, tööjõu- ja tarbimismaksudeks (vaata täpsemat selgitust lk. 12). Kui analüüsida maksustruktuuride trende Euroopa Liidu keskmisest lähtuvalt, siis aastatel 2000-2012 on toimunud muudatus kapitali- ja tarbimismaksude osakaaludes, tööjõumaksude osakaal on jäänud samaks (vaata tabel 1).

Tabel 1. Erinevate maksuliikide osakaal kogumaksutuluses Euroopa Liidus aastatel 2000 ja 2012.

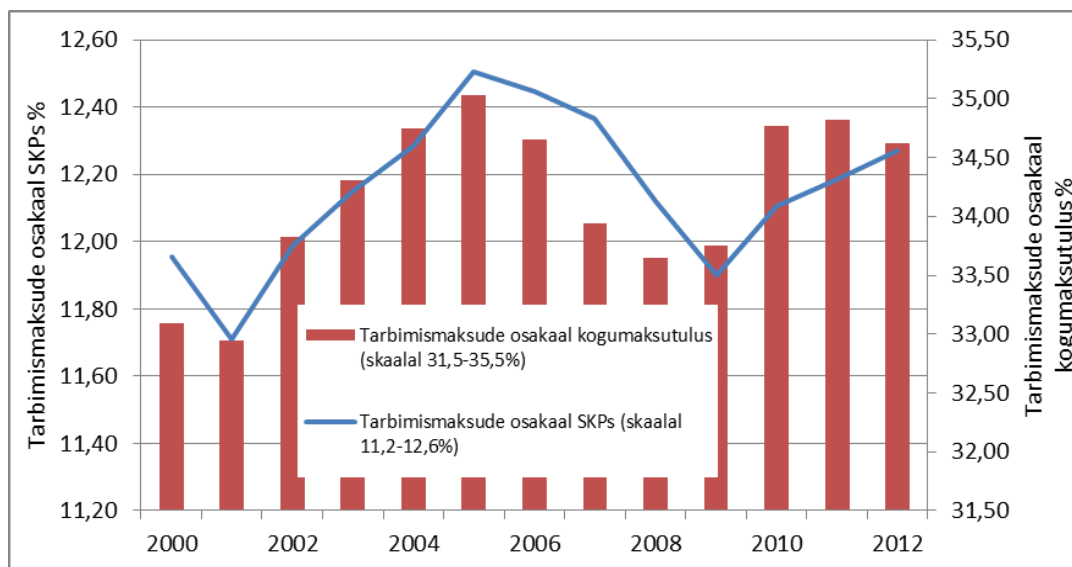
Maksuliik/riik	EL 2000.a.	EL 2012.a.	EL 15 2000.a.	EL 15 2012.a.	Uued riigid 2000.a.	Uued riigid 2012.a.
Kapitalimaksud	19,9	18,3	22,9	20,3	16,3	16,0
Tarbimismaksud	33,0	34,8	29,8	29,7	37,2	40,3
Tööjõumaksud	47,1	47,2	47,5	50,3	46,7	43,7

Allikas: Eurostat, autori arvutused (aritmeetilised keskmised)

Euroopa Liidus tervikuna kogutakse tööjõumaksudega peaaegu 1/2, tarbimismaksudega üle 1/3 ja kapitalimaksudega ligi 1/5 maksutuludest. Seega nagu eelnevalt töös rõhutatud on tööjõumaksude osakaal Euroopa Liidu maksutuludes kõige suurem. Kapitalimaksude osakaal kogumaksutuluses on vähenenud vaadeldaval perioodil 1,6% tingituna ettevõtte tulumaksu langetamisest nii vanade kui uute liikmesriikide hulgas. Kõik liikmesriigid on langetanud märkimisväärselt seadusejärgset kohandatud maksimum ettevõtte tulumaksu määräära (*adjusted top statutory tax rate on corporate income*), suurem langus iseloomustab vanasid liikmesriike tingituna kõrgest

tulumaksuäärast. Nagu eelnevalt välja toodud, siis tarbimismaksude osakaalu kogumaksutulul mõjutab lisaks tarbimismaksude maksumäärade muutustele või uute tarbimismaksude juurutamisele, tarbimismaksu kaotamisele ka teiste ehk tööjõu- ja kapitalimaksude muudatused ja sellest tulenevad osakaalude muudatused kogumaksutulul. Tabelist 1 nähtuvalt on tööjõumaksukoormus tervikuna Euroopa Liidus aastatel 2000-2012 püsinud samal tasemel, aga kui võtta vaatluse alla eraldi vanad ja uued liikmesriigid, siis EL 15 riikides on tööjõumaksukoormus kasvanud ca 3% ja uutes liikmesriikides langenud ca 3%. See trend toob välja omakorda tendentsi, et vanad liikmesriigid on otsustanud enam maksustada tulu teenimist ja omandit, seega kogutakse tarbimismaksudega ainult 29,7% (2012.a) maksutuludest ja uued liikmesriigid tarbimist, kus tarbimismaksudega kogutakse 40,3% (2012.a.) ning see vahe on kasvutrendis. Seejuures tulu maksustamisel on EL 15 liikmesriikides toimunud nihe veelgi enam sissetulekute maksutamisele ning oluliseks on peetud kapitalimaksude osakaalu madalamale toomist.

Tarbimismaksude dünaamikat vaatlusalusel perioodil iseloomustab lähemalt joonis 2, kus on toodud välja nii tarbimismaksu osakaal kogumaksutulul kui ka tarbimismaksu suhe SKP-sse. Viimast näitajat kasutatakse samuti sageli erialakirjanduses iseloomustamiseks riikide maksustruktuure. Kuid antud magistr töö kontekstis on kasutatud analüüsimisel sellist näitajat nagu tarbimismaksude osakaal kogumaksutulul. Tarbimismaksu suhe SKP-sse näitab üldist maksukoormuse taset, mis ei ole antud magistr töö otsene uurimiseesmärk. Joonisel 2 toodud näitajate dünaamika sõltub nii majandustsükli käigust kui ka riikide majanduspoliitilistest valikutest maksustruktuuri kujundamisel.

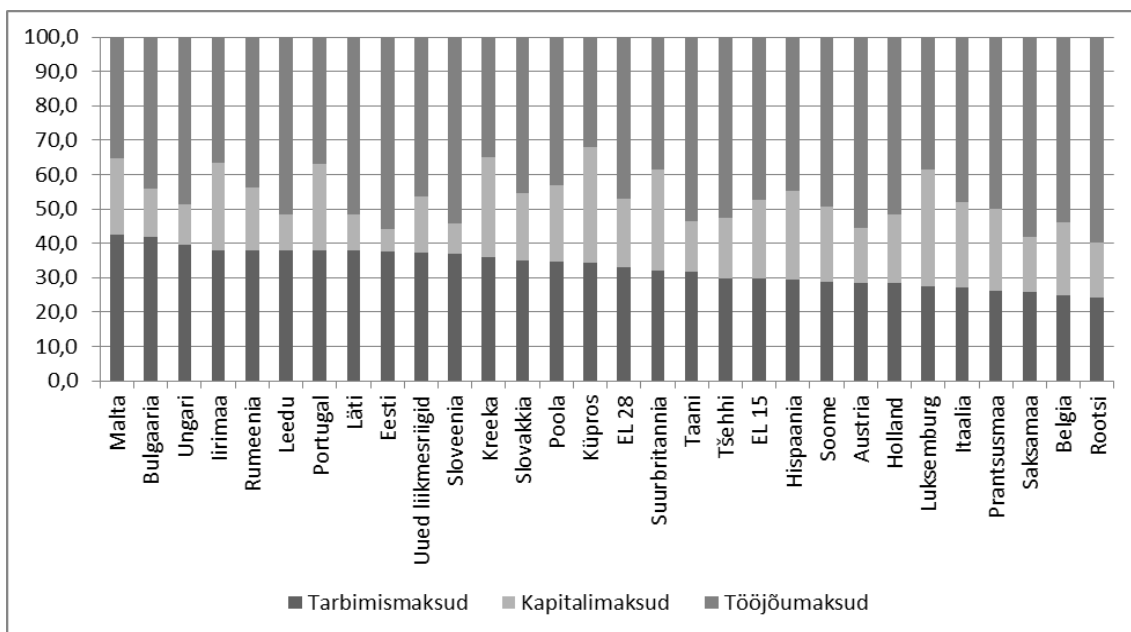


Joonis 2. Tarbimismaksude osakaalu kogumaksutuluses ning tarbimismaksude osakaal SKP-s dünaamika Euroopa Liidu liikmesriikides aritmeetilise keskmisena aastatel 2000-2012 (lisa 3 ja 6 andemete alusel).

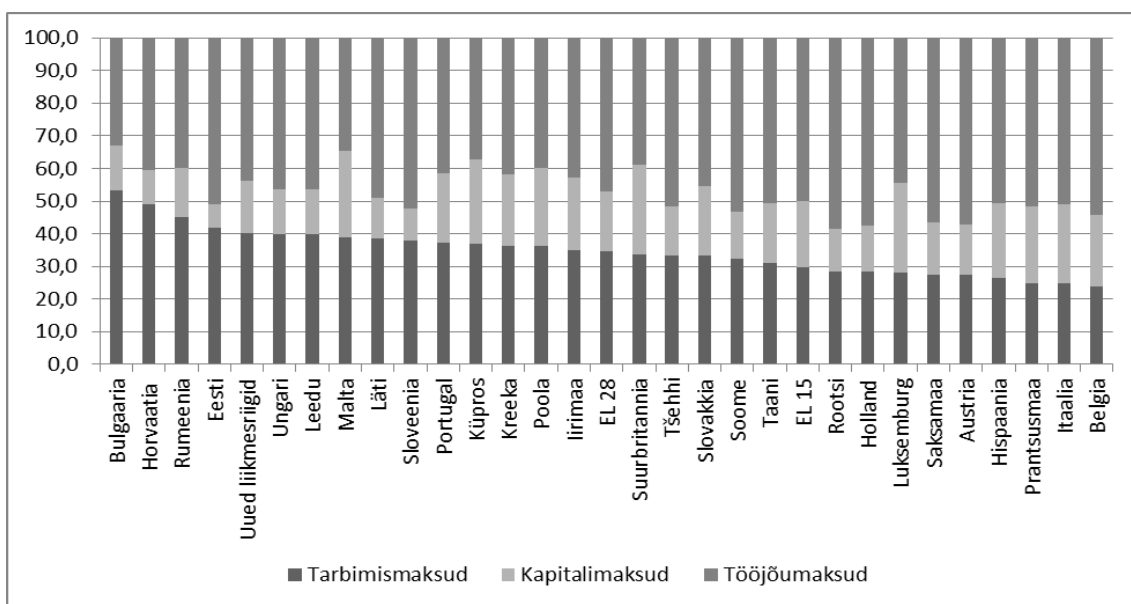
Aastatel 2000-2012 on tarbimismaksude osakaal maksutuludes tõusnud 1,8 protsendipunkti ning tõus tuleneb peamiselt uute liikmesriikide maksumuutustest. Seda kinnitavad ka joonis 3 ja 4 (vaata allpool). Vastavalt joonisele 3 oli 2000. aastal tarbimismaksude osakaal suurem uutes liikmesriikides ehk tulpdiagrammi esimeses pooles on valdavalt uued liikmesriigid. Neis riikides samas joonistelt nähtuvalt oli tööjõumaksude osakaal väiksem, kui tulpdiagrammi teises pooles, kus tarbimismaksude osakaal oli väiksem. Seega uued liikmesriigid, kus juba eelnevalt oli tarbimismaksude osakaal suurem kui vanades liikmesriikides, on aastate jooksul erinevust maksustruktuurides veelgi suurendanud. Kui analüüsida kõige kõrgemalt ja kõige madalamalt tarbimist maksustavat riiki ja nende osakaalude vahet, siis 2000. aastal oli tarbimise osakaal maksutuludes kõige kõrgem Maltal ehk 42,5% ja kõige madalam Rootsis ehk 24,2% ehk vahe oli 18,3 protsendipunkti. 2012. aastaks aga on kaudsete maksude osakaal kõige suurem Bulgaarias 53,3% ja kõige väiksem Belgias 23,7%, mis teeb vaheks 29,6 protsendipunkti. Selline suur osakaalude erinevus tuleneb otseselt Bulgaaria maksupoliitilistest otsustest, kus on aasta-aastalt tarbimismaksude osakaal tõusnud ja sellele vastukaaluks tööjõumaksude osakaal langenud. Kui analüüsida, mis tarbimismaksude osakaalu muutuse taga on, siis Eurostat raporti (Taxation Trends in the European Union 2014) kohaselt on käibemaksumäär jäänud Bulgaarias aastate lõikes

samaks (20%), aktsiiside osas on kasvanud energia tarbimise maksustamine ja kütuseaktsiisid, nende poolest on Bulgaaria Euroopa Liidu esimeste riikide hulgas, 2012. aastal oli aktsiiside osakaal SKP-s 14%, Euroopa Liidu keskmine 8,5%. Aktsiiside määrad on kasvanud pidevalt eelkõige seetõttu, et oli vaja viia süsteem Euroopa Liidu regulatsioonidega kooskõlla. Bulgaaria maksupoliitika suund on tulude madal maksustamine, mistõttu on oluliselt langetatud üksikisiku tulumaksu ning alates 2008. aastast on maksumäär 10%, mis on Euroopa Liidu madalaim. Seega tarbimismaksude osakaalu suurenemine maksutuludes on tingitud riigi maksupoliitikast ja valikust hoida otsesed maksud madalad ning maksustada enam tarbimist. Lisaks Bulgaariale on oluliselt tarbimismaksude osakaal maksutuludes vaatlusalusel perioodil tõusnud vanadest liikmesriikidest näiteks Rootsis ehk 24,2%-lt 28,4%-ni. Kui analüüsida, mis on seal toonud tarbimismaksude tõusu kaasa, siis käibemaksumäär on jäänud aastate jooksul samaks, kuigi on Euroopa Liidu kontekstis kõrge (25%) (vaata lisa 4) ja aktsiiside osakaal on samamoodi samal tasemel püsinud, olles jällegi üle keskmise Euroopa Liidus. Kuid olulisi muudatusi on tehtud tulu- ja omandimaksudes, vähendades sotsiaalamaksukoormust, isikliku tulumaksukoormust ning ka kapitalimaksude osakaal on vähenenud. Need muudatused iseloomustavad fakti, et maksutulu on üks tervik ning üks konkreetne maksumuudatus mõjutab kõikide teiste maksude osakaalu maksutuludes tervikuna ning see, millised trendid riigi maksustuktuuri iseloomustavad, sõltub otseselt riigi valitud maksupoliitikast.

Analüüsides andmeid tarbimismaksude osakaaluna kogumaksutuluse liikmesriigiti perioodil 2000-2012 selgub, et tõus on olnud 16 liikmesriigis, neist kümnes uues ehk pea kõigis (kokku 13) ja kuues vanas liikmesriigis. Langus iseloomustab sel perioodil 12 liikmesriiki, neist kolm uut ja üheksat vana. Lisaks Bulgaariale, kus tarbimismaksude osakaal märgatavalt vaadeldaval perioodil tõusis, on oluline tõus toimunud ka Rumeenias (7 protsendipunkti), Rootsis ja Eestis (4,2 protsendipunkti), Soomes (3,6 protsendipunkti) ja Tšehhis (3,5 protsendipunkti). Kõige suurem langus Maltas (3,7 protsendipunkti), Iirimaa (3,3 protsendipunkti), Hispaanias (2,8 protsendipunkti) ja Itaalias (2,5 protsendipunkti).



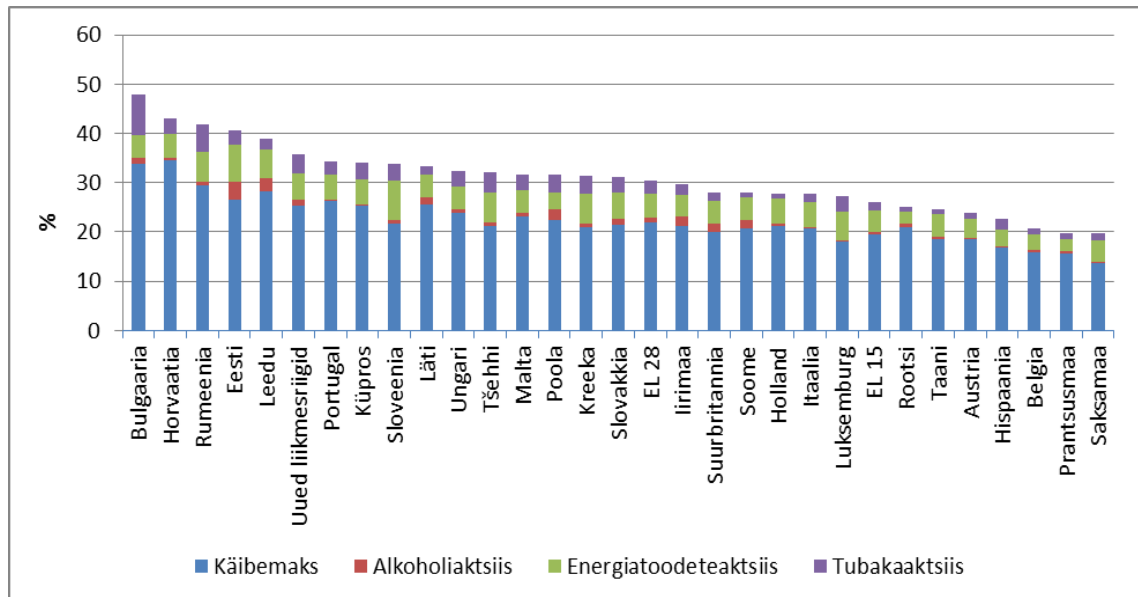
Joonis 3. Maksustruktuur Euroopa Liidu liikmesriikides protsentides 2000. aastal (autori koostatud Eurostat andmete põhjal).



Joonis 4. Maksustruktuur Euroopa Liidu liikmesriikides protsentides 2012. aastal (autori koostatud Eurostat andmete põhjal).

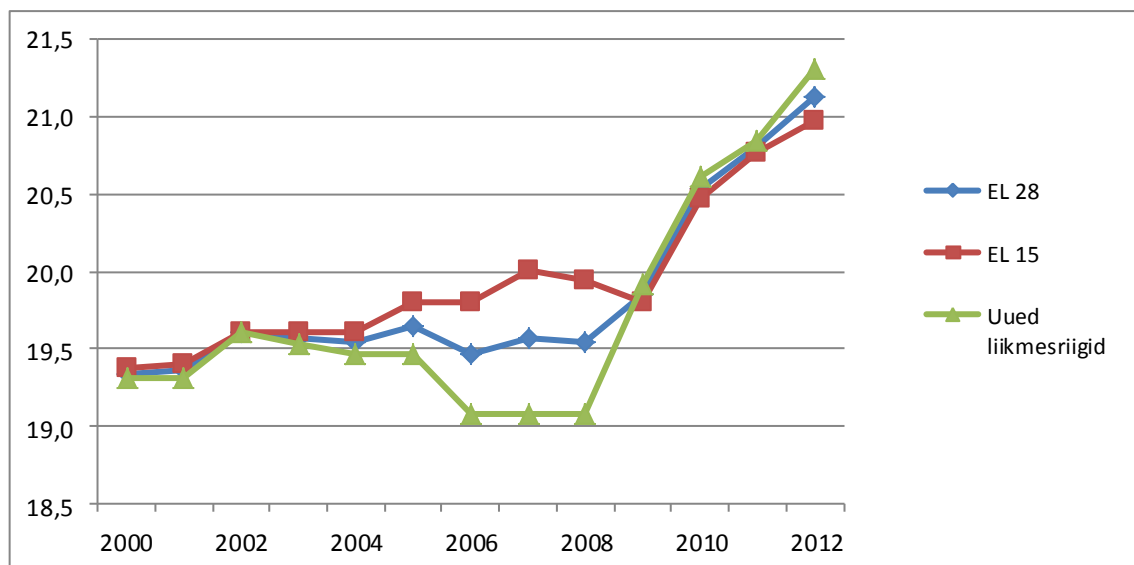
Kõige olulisema osa tarbimismaksudest kogumaksutuluses moodustab käibemaks ja seda kõikides Euroopa Liidu liikmesriikides. Käibemaksu domineerivat osa iseloomustab joonis 5. Vaatluse alla võetud perioodil, aastatel 2000-2012, käibemaksu osakaal

kogumasutulus on tõusnud, Euroopa Liidus keskmiselt 2,4 protsendipunkti, vanades liikmesriikides ca 1 protsendipunkti ja uutes 4 protsendipunkti, mis omakorda toob välja, et tarbimismaksude osakaalude erinevus on uute ja vanade liikmesriikide vahel kasvamas ja üheks oluliseks põhjuseks on käibemaksu osakaalu tõus kogumaksutulus.



Joonis 5. Käibemaksu ja aktsiiside osakaal kogumaksutulus Euroopa Liidu liikmesriikides 2012. aastal (autori koostatud Euroopa Komisjoni andmete baasil-*Taxes in Europe database*).

Lisaks käibemaksu osakaalule kogumaksutulus, on oluline näitaja, mis iseloomustab käibemaksu trende ning maksupoliitikat, käibemaksu standardmäär. Vastavalt joonisele 6 on käibemaksu keskmine standardmäär Euroopa Liidus tõusnud vaadeldaval perioodil ja seda nii uute kui vanade liikmesriikide hulgas. Keskmine tõus 1,8 protsendipunkti, EL 15 liikmesriikides 1,6 protsendipunkti ja uutes 2 protsendipunkti, kokku on käibemaksumäär tõusnud 19 liikmesriigis, langenud ainult kahes liikmesriigis (Tšehhi ja Slovakkia) ning samal tasemel on püsinud seitsmes liikmesriigis. Standard käibemaksumäära muutuste analüüsimisel on näha, et oluline osa reformides on olnud majanduskriisil. Kriisist väljumisperioodil on tõstnud maksumäära 12 liikmesriiki, seal hulgas Eesti, kus tõsteti 2009. aastal käibemaksumäära 18%-lt 20%-le. Ka Läti, Leedu ja Ungari tegid muudatused juba 2009. aastal ehk tegelikult enne n.ö väljumisstrateegia jõustumist 2010. aastal (Taxation trends...2011).

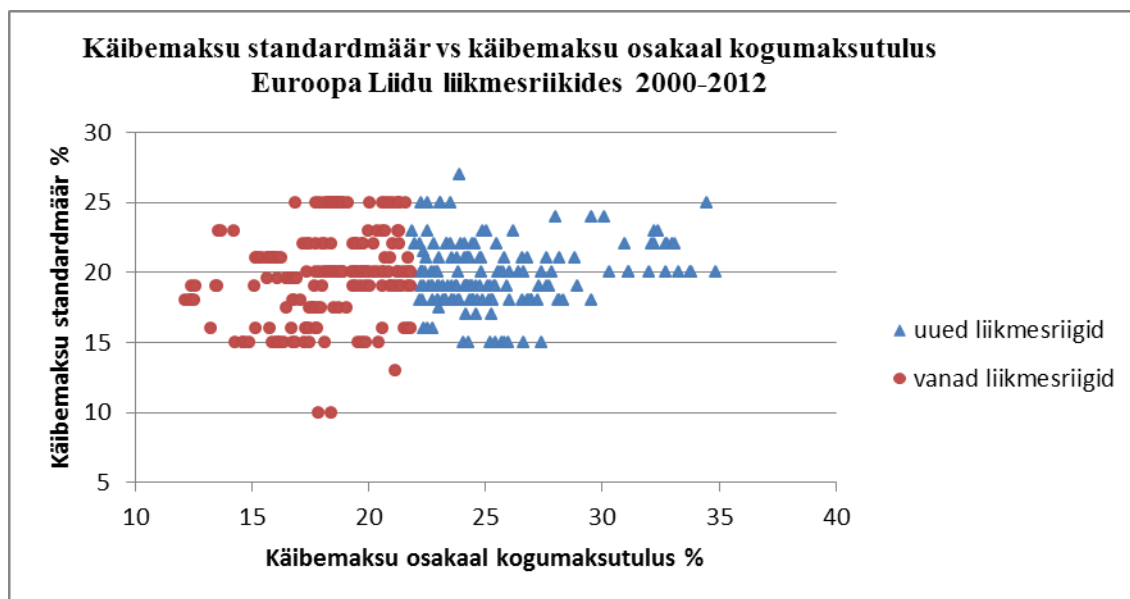


Joonis 6. Käibemaksu standardmäära dünaamika Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012 (autori koostatud lisa 4 põhjal).

Jooniselt 6 nähtuvalt on tõstetud käibemaksumäära peale kriisi nii uutes kui vanades liikmesriikides, kuid uued liikmesriigid on kriisist väljumisstrateegias käibemaksu enam kasutanud, sest vanades liikmesriikides on keskmise käibemaksumäära tõus aastatel 2008-2012 olnud 1,1 ja uutes 2,2 protsendipunkti ehk kaks korda enam. Oluline on töö autori arvates ka välja tuua, et vaatluse alla kuuluva perioodi järgsetel aastatel (2013 ja 2014) on langetatud käibemaksumäära ainult ühes liikmesriigis (Läti) ning tõstetud veelgi seitsmes liikmesriigis, seega käibemaksu standardmäära kasvu võib lugeda trendiks. Ka Mängel (2013:1) on märkinud, et kriisist väljumisel muutus peamiseks maksukoormuse tõusu allikaks käibemaks (ainus erand oli Suurbritannia). Vastavalt lisale 4 oli käibemaksu standardmäär Euroopa Liidus 2012. aastal vahemikus 15-27%, mis toob välja maksusüsteemide olulise erinevuse liikmesriikide lõikes. Kui analüüsida käibemaksu standardmäärasid harmoniseerimise aspektist, siis lähenemist maksumäärades perioodil 2000-2012 välja tuua ei saa, endiselt on kõige väiksema ja madalama maksumäära vahe liikmesriigiti oluline (12%). Selle põhjuseks võib pidada ka teooria osas välja toodut, et harmoniseeritud on küll miinimummaksumäär 15%, kuid maksimummäära kehtestatud ei ole, seega iga liikmesriik otsustab, millise üle 15% maksumäära kehtestab.

Luksemburg`is on käibemaksumäär olnud 15% (miinimum Euroopa Liidu poolt lubatud standardmäär) kogu vaatluse all oleva perioodi kestel ja joonise 5 põhjal on Luksemburg ka üks kõige väiksema käibemaksu osakaaluga maksutuludes riik Euroopa Liidus. Kuid vastupidiselt näiteks Malta ja Küpros, kus vastavalt maksumäärad 18% ja 17% koguvad käibemaksuga olulisema osa maksutuludest. Sellest lähtuvalt koostas autor joonise 7, kus on toodud Euroopa Liidu liikmesriikide lõikes seos käibemaksu standardmäära ja käibemaksu osakaalu kogumaksutulus vahel. Jooniselt nähtuvalt ei tingi käibemaksu kõrgem standardmaksumäär kõrgemat käibemaksu osakaalu kogumaksutulus. Käibemaksumäära suurus ei näita otseselt seda, kas riik on keskendunud eelkõige tarbimise maksustamisele või tulu ja omandi maksustamisele. Lisaks kui vaadata käibemaksumäärasid uute (tähistatud sinisega) ja vanade (tähistatud punasega) liikmesriikide võrdluses, siis joonisel 7 nähtuvalt ja lisa 4 andmetel ei saa väita, et maksumäär on suurem uutes liikmesriikides, mida võiks eeldada tarbimismaksude suure osakaalu tõttu kogumaksutulus. Küll aga on joonisel näha, et uutes liikmesriikides on käibemaksu osakaal kogumaksutulus suurem kui vanades nagu ka tarbimismaksude osakaal tervikuna.

Kui analüüsida trende käibemaksu alandatud määrade osas, siis samamoodi on üheks mõjutajaks olnud majanduskriis, mille tulemusena on maksumäärasid tõstetud. Kuid üldiselt on töö autori arvates alandatud maksumäärade osas segadust palju. On riike, kus on kehtestatud üks alandatud määr, on riike, kus neid on kaks ning osades riikides teatud perioodidel (kaasa arvatud praegu) alandatud maksumäärad üldse puuduvad. Seega leiab töö kirjutaja, et käibemaksusüsteemide harmoniseerimisel peaks alandatud maksumääradele suuremat tähelepanu pöörama ning neid liikmesriigiti lähendama. Aastal 2012 oli maksumäärade varieeruvus 0-18%.



Joonis 7. Käibemaksu standardmaksumäär vs käibemaksu osakaal kogumaksutuluses Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012 (autori koostatud lisa 4 ja Euroopa Komisjoni andmete baasil-*Taxes in Europe databas*).

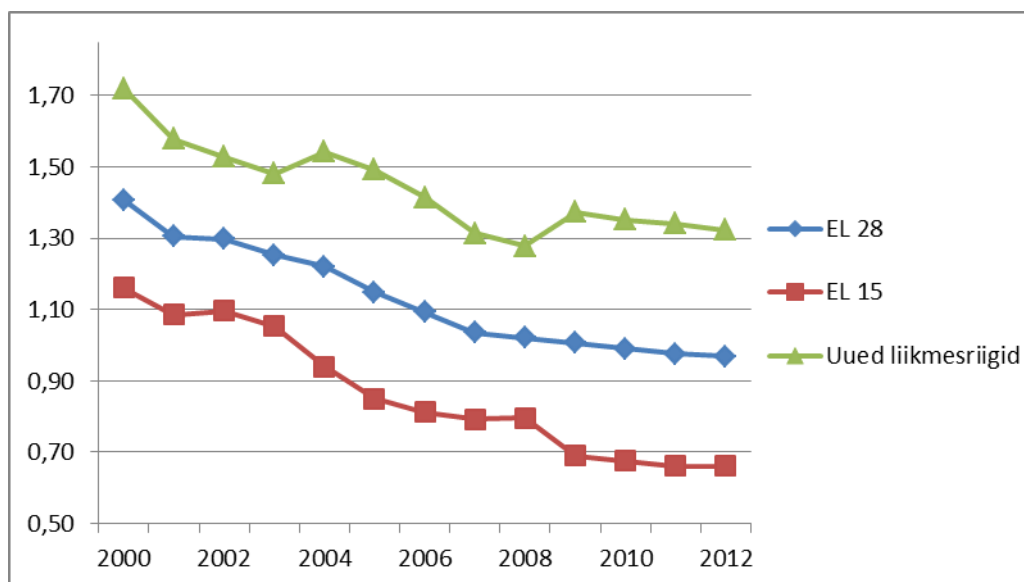
Teise olulise osa tarbimismaksudest moodustavad 3 peamist aktsiiside gruppi: alkoholi-, tubaka- ja energiatoodeteaktsiisid. Kuna teooria osas magistriritöö kirjutaja nendele keskendus, siis on analüüsi osas samamoodi need 3 aktsiisigruppi vaatluse alla võetud, kuid eelkõige on põhjuseks nende olulisus. Joonistelt 5 nähtuvalt on aktsiisidest alkoholiaktsiis (keskmiselt 0,97%) maksutuludes kõige väiksema osakaaluga ja energiatoodeteaktsiisid (4,85%) kõige suurema osakaaluga. Energiatoodete aktsiiside alla kuuluvad kütuseaktsiisid (üle 75%), aktsiisid elektrienergialt, maagaasilt. Kõigi kolme aktsiisiliigi puhul saab välja tuua, et uutes liikmesriikides on aktsiisi osakaal kogumaksutuluses suurem kui vanades liikmesriikides nagu ka käibemaksu puhul ja 2012. aastaks on see vahe kasvanud, EL 15 liikmesriikides on keskmiselt aktsiiside olulisus eelarvetuludes langenud ja uutes tõusnud. Uutes liikmesriikides on aktsiiside osakaal kasvanud peamiselt Euroopa Liiduga liitumise tõttu, sest riigid on pidanud viima aktsiisimäärad vastavusse Euroopa Liidu regulatsioonidega. See trend jätkub, kuna mitmetes riikides ei ole veel jõutud eesmärgiks võetud tasemeteni ning vanades liikmesriikides on juba aktsiisialused tooted kõrgemalt maksustatud, seega seal olulist tõusu ette näha ei ole.

Analüüsid Eurostat andmeid aktsiiside osakaalu kohta kogumaksutuluses, siis vastupidiselt teooria osas välja toodule, et on hakatud enam tähtsustama aktsiise, siis statistilised andmed aastani 2012 seda veel ei näita. Aastatel 2000-2012 on keskmine aktsiiside osakaalu tõus olnud kõigest 0,09 protsendipunkti ehk kasvutrendi pole. Vastupidiselt on enamuses Euroopa Liidu liikmesriikides aktsiiside osakaal kogumaksutuluses vähenenud ning märgatav kasv on olnud ainult Eestis (1,1 protsendipunkti) ja Sloveenias (0,9 protsendipunkti). Oluline on erinevus aktsiiside osakaalus kogumaksutuluses liikmesriikide vahel. 2012. aastal oli nende kolme aktsiisi kohta kõige kõrgem maksutulu osakaal Bulgaarias ja Eestis 14% ning kõige madalam Prantsusmaal ja Rootsis 4%, seega vahe on mitmekordne. Aktsiiside osakaal kogumaksutuluses on suurem liikmesriikides, kus on üldine tarbimismaksude osakaal keskmisest suurem ja vastupidiselt need riigid, kus on tarbimismaksude osakaal väike (näiteks Belgia, Itaalia, Prantsusmaa, Austria, Hispaania), on ka aktsiiside osakaal maksutuludes marginaalne. Viimati välja toodud riikide puhul on põhjuseks maksupoliitika valikud ning suund enam maksustada tulu ja mitte tarbimist. Lisaks on vanades liikmesriikides juba aktsiisimäärad kõrged, seega ei ole mõistlik neid veelgi tõsta, sest see tekitaks suurema konkurentsi uute liikmesriikide kaupadega, kus aktsiisimäärad madalamad ja kaubad odavamad.

Kui analüüsida aktsiisidega maksustamist aktsiisiliigi põhiselt, siis nähtuvalt jooniselt 8 on alkoholiaktsiisi osakaal maksutuludes vaatlusalusel perioodil langenud ja seda nii uutes kui EL 15 liikmesriikides. Enamuses liikmesriikides on sel perioodil alkoholiaktsiisi osakaal langenud või jäänud peaaegu samale tasemele. Alkoholiaktsiisi osakaal 2012. aastal maksutuludes on liikmesriigiti mitmekümnekordse erinevusega moodustades 3,6% Eestis ja 0,15% Itaalias. Nagu peatükis 1.3. välja toodud, siis Euroopa Liidu poolt on paika pandud ainult miinimummäärad, mida peavad liikmesriigid järgima.

Kui analüüsida seisuga 01.01.2015 (Excise duty tables 2015) liikmesriikides kehtestatud aktsiisimäärasid, siis on näha, et miinimummäärade oluliselt kõrgemad on aktsiisimäärad eelkõige EL 15 liikmesriikides, kuigi neis on aktsiisitulude osakaal maksutuludes madalam kui uutes liikmesriikides, selle põhjusena võib näha

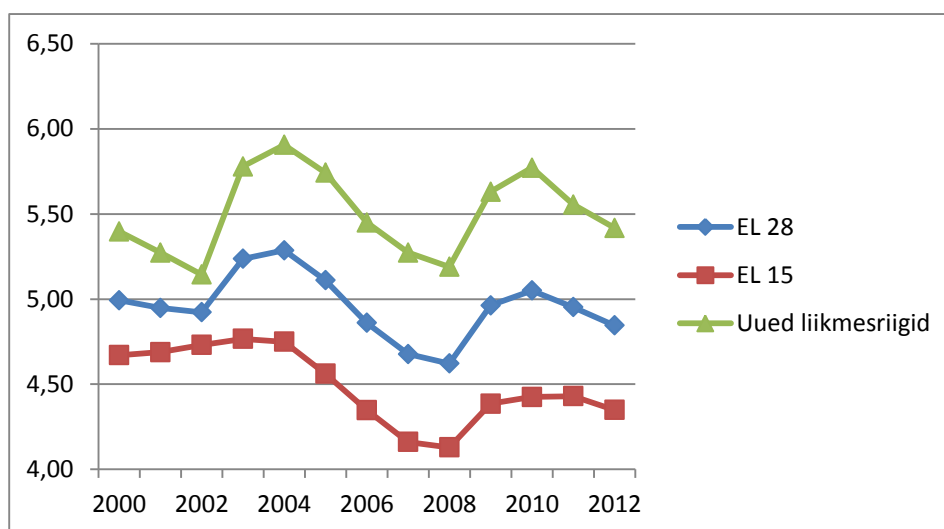
tarbimismaksude üldist osakaalu maksutuludes. Eriti paistavad kõrgete aktsiisismääradega silma Soome, Rootsi, Suurbritannia, Iirima ning Taani.



Joonis 8. Alkoholiaktsiisi osakaal protsentides kogumaksutulus Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012 (autori koostatud- *Taxes in Europe database* põhjal).

Energiatoodete aktsiisi osakaalu trende iseloomustab joonis 9. Jooniselt nähtuvalt saab välja tuua, et kriisieelsel ajal aktsiisi osakaal maksutuludes langes Euroopa Liidus tervikuna, kriisiaeg tõi kaasa kasvu ja väljumisperiood jällegi languse. Kui alkoholiaktsiisi osas iseloomustas perioodi stabiilne langus, siis energiatoodete osas on olnud mitmeid kõikumisi, sõltuvalt majandusolukorrast ja uute liikmesriikide puhul ka liitumiskriteeriumite täitmisest. Töö autori arvates on põhjuseks, miks kriisi aastatel energiatoodete aktsiisi osakaal kogumaksutulus kasvas, nende mitteleastus, nendel toodetel puudub alternatiiv. Ja kui muud maksutulud langesid tulenevalt üldisest majanduse olukorrast, siis tulud energiatoodeteaktsiisidest sel määral ei langenud. Ka energiatoodete osas on aktsiiside osakaal maksutuludes liikmesriigiti erinev, kuid siiski pol erinevus nii suur, kui alkoholitoodete puhul. Kõige suurema osa maksutuludest koguvad energiatoodete aktsiisidega Sloveenia (8%) ja Eesti (7,5%), kus on ühtlasi vaatlusel perioodil kõige enam selle aktsiisiliigi osakaal maksutuludes kasvanud. Kõige väiksem on aktiisi osakaal maksutuludes Rootsis ja Prantsusmaal (2,5%) ja nendes riikides on olnud langustrend. Kuna erinevaid aktsiisialuseid on palju (vaata lisa

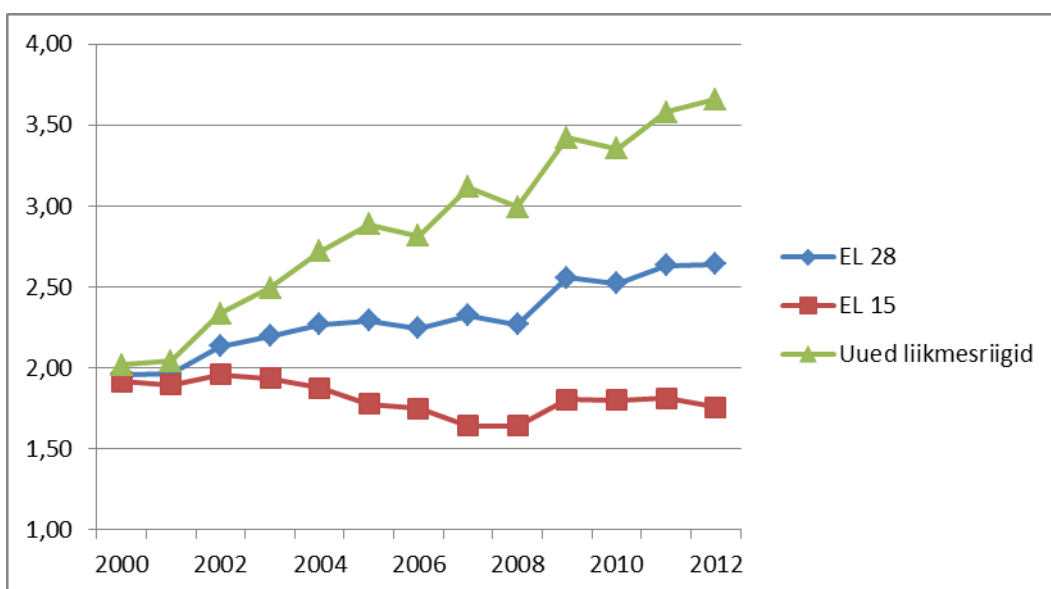
2), siis analüüsid seisuga 01.01.2015 (Excise duty tables 2015) liikmesriikides kehtestatud aktsiisimäärasid, on näha, et liikmesriikides on ka erinevalt tähtsustatud erinevaid aktsiisialuseid. Välja saab tuua, et mootorkütuste aktsiisimäärad on ühtlasemad kui kütte- ja elektrienergia allikate aktsiisimäärad, mille puhul on riike, kes on teistest liikmesriikidest ja Euroopa Liidu poolt kehtestatud miinimummäärade määranud oluliselt kõrgema aktsiisimäära (eelkõige Põhjamaad nagu Taani, Soome, Rootsi).



Joonis 9. Energiatoodete aktsiisi osakaal protsentides kogumaksutulust Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012 (autori koostatud- *Taxes in Europe database* põhjal).

Tubakatoodete aktsiiside osas nähtuvalt joonisest 10, tuleb selgelt välja erinevus trendides uutes ja EL 15 liikmesriikides, mis selgitab ka üleüldist aktsiiside vastupidist suunda uute ja vanade liikmesriikide osas. Kui Euroopa Liidus kokku on aastate 2000-2012 tubakaaktsiisi osakaal maksutuludes tõusnud 0,68%, siis uutes liikmesriikides on see näitaja 1,64% ja vanades vastavalt langus 0,16%. Tubakaaktsiisi osakaalu kasvu põhjuseks uutes liikmesriikides on olnud eelkõige harmoniseerimine ning aktsiiside viimine kooskõlla Euroopa Liidu reeglitega. Kuigi vanades liikmesriikides on tubakaaktsiiside osakaal maksutuludes väiksem kui uutes liikmesriikides, siis tegelikkuses on EL 15 riikides maksumäärad tooteühiku kohta kõrgemad ning 2008. aastal tegi Euroopa Komisjon ettepaneku tõsta miinimummäärasid ja ühtlustada seega tubakatoodete hindasid liikmesriikides, kuna olukord oli turgu moonutav. Selle

tulemusena 2010. aastal võttiski Euroopa Nõukogu vastu direktiivi tubakatoodete miinimummäärade tõstmiseks, mistõttu eelkõige uutes liikmesriikides on ka edaspidi tubakatoodeteaktsiisi osakaal maksutuludes kasvutrendis. Ka Eesti puhul saab välja tuua, et tubakatoodeteaktsiis on oluliselt rohkem kasvanud võrreldes alkoholi- ja bensiiniaktsiisiga. Vastavalt Võrk, Kaarna (2010:4) ilmestab aktsiisimaksude tõusu nende kasv võrreldes keskmise palgaga. Kui 2011. aastaks oli keskmine palk võrreldes 2000. aastaga kasvanud 2,5 korda, siis aktsiis tubakatoodetele oli kasvanud 4,6 korda. Kui analüüsida seisuga 01.01.2015 (Excise duty tables 2015) liikmesriikides kehtestatud aktsiisimäärasid, siis sigarettide osas on miinimummäärad liikmesriigiti oluliselt ühtlasemad kui mistahes energia või alkoholitoote aktsiisi puhul.



Joonis 10. Tubakatoodete aktsiisi osakaal protsentides kogumaksutulust Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012 (autori koostatud- *Taxes in Europe database* põhjal).

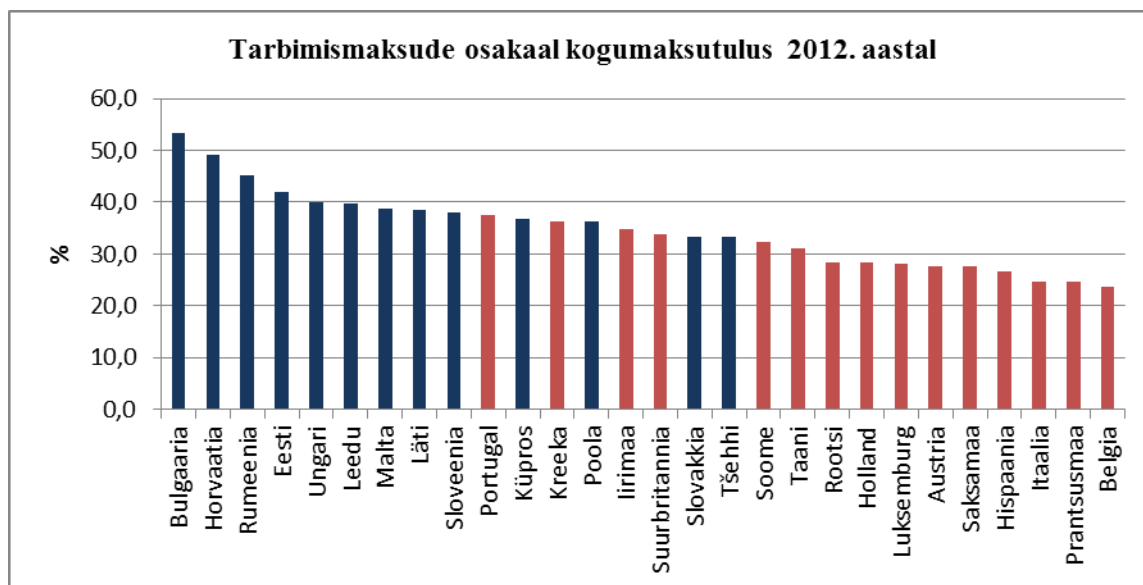
Kokkuvõtvalt vaatlusalusel perioodil Euroopa Liidus tervikuna ei ole maksukoormus oluliselt muutunud, küll aga on olnud erinevaid kõikumisi lähtuvalt majanduse üldisest olukorrast. Euroopa Liidu vanades liikmesriikides on maksukoormus suurem kui uutes liikmesriikides. Kõige enam mõjutas maksukoormust ehk maksude osakaalu suhet sisemajanduse koguproduktis vaatlusalusel perioodil 2008. aastal alanud majanduskriis. Vaatlusalusel perioodil kapitalimaksude osakaal vähenes, tarbimismaksude osakaal kasvas ja tööjõumaksude osakaal jäi praktiliselt samaks. Olulise järelendusena saab välja

tuua, et vanad liikmesriigid maksustavad enam tulu ja omandit ning uued liikmesriigid tarbimist ning see erinevus on kasvutrendis. Uutes liikmesriikides on tarbimismaksude osakaalu tõusu põhjustajaks olnud eelkõige käibemaksu olulisuse kasv maksutuludes. Käibemaksumäärasid aastatel 2000-2012 on tõstnud 19 liikmesriiki, seega ka vanad liikmesriigid, oluliseks sai käibemaksumäära tõus kriisist väljumisperioodil. Tubaka-, alkoholi- ja energiatoodete aktsiisi puhul on uutes liikmesriikides aktsiiside olulisus maksutuludes suurem kui vanades ning see vahe on kasvanud võrreldes aastaga 2000, sest uued liikmesriigid on viinud aktsiisidega maksustamise vastavusse Euroopa Liidu regulatsioonidega.

2.2. Tarbimismaksude kasutamise seos tulutasemega

Eelmises alapeatükis leidis kinnitust, et kuigi Euroopa Liidu liikmesriigid kuuluvad ühtsesse majandustsooni ja tarbimismaksud on harmoniseeritud, siis endiselt on maksumäärad ning tarbimismaksude osakaal maksutuludes erinev. 2012. aastal moodustasid tarbimismaksud vanades liikmesriikides 23,7-37,4%, kuid uutes 33,4-53,3% maksutuludest. Tarbimismaksude osakaal maksutuludes aastatel 2000-2012 vanades liikmesriikides püsis peaaegu samal tasemel – langus 0,1%, uutes liikmesriikides kasvas 3,1%, mis tähendab, et erinevus on vaatlusalusel perioodil suurenenud.

Eelneva analüüsi käigus selgus, et uued liikmesriigid kasutavad enam tarbimismakse ja vanad liikmesriigid maksustavad enam tulu ja omandit lähtuvalt maksuliigi osakaalust kogumaksutulust. Olukorda ilmestab joonis 11, kus on välja toodud tarbimismaksude osakaalud 2012. aastal liikmesriikide lõikes. Jooniselt nähtuvalt on uutes liikmesriikides tarbimismaksude osa kogumaksutulust selgelt suurem kui vanades liikmesriikides.



Joonis 11. Tarbimismaksude osakaal kogumaksutulul Euroopa Liidu liikmesriikides 2012. Aastal, protsentides (tumesinisega uued ja punasega vanad liikmesriigid) (autori koostatud lisa 3 alusel).

Seda on välja toonud ka Szarowska, kes 2013. aastal avaldas artikli, kus analüüsis tarbimis-, tööjõu- ja kapitalimaksude mõju majanduskasvule Euroopa Liidu liikmesriikides. Oma uurimuses jõudis ta tõdemuseni, et Ida- ja Kesk-Euroopa (ehk uued) liikmesriigid koguvad tarbimismaksudega arvestatava osa maksutuludest, samal ajal kui Põhja- ja Kesk-Euroopa riikides tuleb suurem osa maksutuludest tööjõumaksudest. Lisaks oli tema analüüsi tulemuseks, et lühiajaliselt on tarbimismaksude tegeliku maksumäära (*implicit tax rate*) ja sisemajanduse koguprodukti tõusu vahel kahepoolne põhjuslik seos ning SKP tõus mõjutab ühepoolset kapitali- ja tööjõumaksude tegelikku maksumäära. (Szarowska 2013:8)

Oma uurimuses kasutas Szarowska paariviisilist Grangeri kausaalsuse testi, et näha, kas SKP tõusu andmete alusel saab ennustada lühiajaliselt tegelikku maksumäära ja vastupidi. Ka varasemalt on Kubatova (2009:12) oma Euroopa Liidu uute ja vanade liikmesriikide maksupoliitikate võrdlevas analüüsis jõudnud tulemuseni, et uutes liikmesriikides on otseste maksude (tööjõu- ja kapitalimaksud) osakaal väiksem kui vanades liikmesriikides. Lisaks tõi ta oma uurimuses välja, et uutes liikmesriikides on maksukoormus madalam kui vanades ja seda nii aastatel 1995 kui 2005 ja et selle perioodi jooksul ei ole kumbaski liikmesriikide grupis toimunud olulist maksukoormuse tõusu. Oma uurimuse eesmärgi tulemusena on Kubatova esitanud, et tööjõu- ja

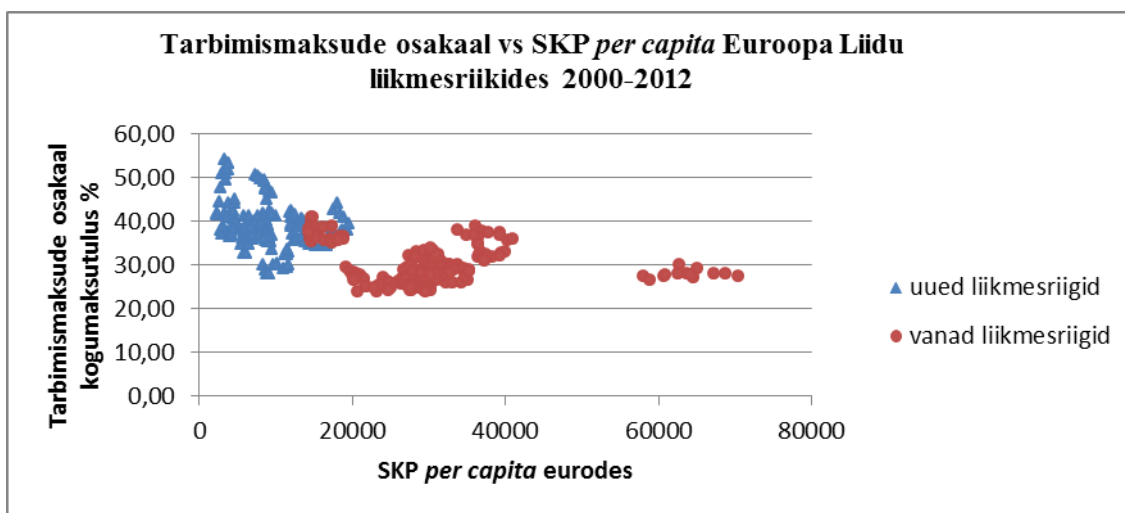
tarbimismaksude osas ei ole uute ja vanade liikmesriikide vahel võimalik välja tuua maksukonkurentsi, kuid kapitalimaksude osas püüavad uued liikmesriigid madalate maksumääradega meelitada juurde kapitali sissevoolu, mistõttu kapitalimaksude osas on maksukonkurents kahe grupi vahel olemas. Uurimuses on Kubatova kasutanud t-testi (t-statistik), et tuua välja näitajate statistiline olulisus ja selle pinnalt teha järeldused. Inceu *et al.* (2007:5) on oma Euroopa Liidu maksupoliitika uurimuses välja toonud, et liidu uutel ja EL 15 liikmesriikidel on erinevad maksustruktuurid ning uued liikmesriigid koguvad tööjõu- ja omandimaksudega väiksema osa maksutulust kui EL 15 liikmesriigid. Oma uurimuses on lisaks Inceu *et al.* teostanud empiirilise analüüsi, kasutades korrelatsioonikordajaid, et välja tuua seos erinevate maksualuste lõikes maksumäära muutuse ja maksukoormuse muutuse vahel. Seega on tehtud mitmeid empiirilisi uurimusi võrdlemaks maksustruktuuri Euroopa Liidu liikmesriikides lisaks on samu tendentse esile toonud Euroopa Liit oma iga-aastastes raportides liikmesriikide kohta (näiteks Taxation Trends in the European Union 2012 Edition).

Käesoleva alapeatüki eesmärgiks on välja tuua seos tarbimismaksude kasutamise ja riigi tulutaseme vahel kinnitamaks, et uued Euroopa Liidu liikmesriigid maksustavad enam tarbimist, sest nende tulutase on madal ja tulu, mida maksustada on vähem kui vanades liikmesriikides. Ka Lill (2013:24) on märkinud, et tulu ja omandit maksustavad kõrge sissetuleku tasemega riigid. Lisaks töö eesmärgist lähtuvalt vaadeldakse tarbimismaksude sõltuvust riikide tulutasemest. Euroopa Liidus on püsinud selge erinevus erinevatel ajaperioodidel ühinenud liikmesriikide tulude tasemes. Seega, erinevused riikide tulutasemetes on üldistatavad kui nende kuulumisega ühte või teise liikmesriikide rühma. Oluliseks muudab nende riikide rühmade eristamise asjaolu, et uute liikmesriikide maksustruktuuri kujunemine on paljuski toimunud väliste tegurite mõjul. Siinkohas peetakse silmas uute liikmesriikide kohustust harmoniseerida maksusüsteem Euroopa Liidu nõuetega. Tulutaseme näitajana kasutatakse SKP *per capita* näitajat. Lisaks tuuakse välja käesolevas peatükis liikmesriigiti tarbimismaksude erinevas osakaalus kasutamise põhjuste leidmiseks seosed tarbimismaksude kasutamise ja riigi mitmete iseloomulike majanduslike näitajate vahel. Seoste olemasolu, tugevuse, suuna ja statistilise olulisuse mõõtmiseks kahe juhusliku suuruse kasutatakse korrelatsioonanalüüsi. Mida suurem on korrelatsioonikordaja, seda tugevam on

uuritavate nähtuste vaheline lineaarne seos. Antud analüüsi kontekstis on oluline lisada, et korrelatsioonanalüüsiga ei testita ühe muutuja sõltuvust teisest ehk ei eeldata, et üks on sõltuv ning teine sõltumatu muutuja. Seega korrelatsioonanalüüsi puhul ei ole üks muutuja põhjus ja teine tagajärg vaid testitakse seose olemasolu, tugevust, suunda ja olulisust. (Paas 1995:179-182) Korrelatsioonanalüüsis kasutatud andmed on esitatud antud magistritöö lisades 3 ja 5-8. Korrelatsioonanalüüsi teostamiseks kasutati statistikapaketti SPSS korrelatsioonikordajate välja toomiseks. Valimi mahuks oli 362 ehk aastate 2000-2012 andmed kõikide Euroopa Liidu liikmesriikide kohta v.a Horvaatia aastate 2000-2001 andmed, mis puuduvad Eurostat andmebaasis. Saadud korrelatsioonikordajate väärtused on toodud tabelis 2. Analüüsimisel erinevate riikide rühmade eristamiseks kasutatakse binaarseid muutujaid (uus liikmesriik =1; vana liikmesriik=0).

Üheks oluliseks majandusarengu näitajaks, mille alusel riike omavahel võrreldakse, on SKP elaniku kohta. SKP *per capita* näitajat kasutatakse tulutaseme väljendamiseks ning selle kaudu hinnatakse majanduslikku heaolu. SKP all mõistetakse residentide toodetud lisandväärtuste summat kogu rahvamajanduse ulatuses. SKP elaniku kohta arvutamiseks jagatakse SKP näitaja keskmise elanike arvuga. Käesoleva alapeatüki eesmärgiks oli leida seoseid tarbimismaksude kasutamise ja riigi tulutaseme vahel. Lähtuvalt SKP *per capita* ning tarbimismaksude osakaalu kogumaksutuluse korrelatsioonikordajast, mis toodud tabelis 2, saab väita, et mida kõrgem on riigi tulutase ehk mida suurem on SKP *per capita*, seda vähem kasutatakse maksutulude kogumise aspektist tarbimismakse (esines negatiivne statistiliselt oluline seos). Samuti näitas olulist positiivset seost SKP *per capita* ning maksutulu SKP-s korrelatsioonikordaja, mis tähendab, et mida jõukam on Euroopa Liidu liikmesriik seda suurem on maksukoormus ning väiksem tarbimismaksude osakaal kogumaksutuluse. Lisaks ilmnes korrelatsioonanalüüsis SKP *per capita* ning liikmesriigi EL-is olnud ajaperioodi näitaja vahel negatiivne statistiline oluline seos. Korrelatsioon- ja regressioonimudelid eristatakse erinevate riikide rühmade eristamiseks binaarseid muutujaid (uus liikmesriik =1; vana liikmesriik=0).

Teadaolevalt on EL15 liikmesriikides SKP *per capita* näitaja suurem ehk vanad liikmesriigid on suurema tulutasemega kui alates 2004. liitunud. Ka joonis 12 (vaata all pool) kinnitab, et vanad liikmesriigid (punasega) on Euroopa Liidus kordades jõukamad kui uued liitujad (sinisega). Kõige kõrgem tulutase reaalse SKP elaniku kohta näitaja alusel on Luksemburgis, mis eristub joonisel 12 teistest selgelt. Lisaks toob joonis 12 esile ka korrelatsioonanalüüsis ilmnenud seosed, et tarbimismaksude osakaal tavatseb olla Euroopa Liidu uutes ning vaesemates liikmesriikides (SKP *per capita* madal) kõrgem. Kuna joonisel 12 eristus teistest riikidest oluliselt Luksemburg, siis autor kontrollis üle korrelatsioonikordajad SPSS statistikapaketiga ilma Luksemburgi andmeid arvestamata (valimi maht 349), kuid magistritöö kontekstis tõlgendamise mõttes see korrelatsioonikordajaid oluliselt ei muutnud, seega jäi autor esialgse valimi mahu juurde.



Joonis 12. Tarbimismaksude osakaal kogumaksutulul vs SKP *per capita* eurodes Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012 (autori koostatud lisade 3 ja 7 põhjal).

Korrelatsioonanalüüsi eesmärk oli välja tuua seos tarbimismaksude kasutamise ja riigi tulutaseme (SKP *per capita*) vahel. Välja on toodud ka teisi erinevaid majanduslikke näitajaid, mille kaudu saab eripära selgitada ning mis aitavad põhjendada tarbimismaksude kasutamise erinevusi liikmesriikides. Tabelist 2 nähtuvalt saab välja tuua järgnevad seosed.

Esiteks, tabelist nähtub statistiliselt oluline seos tarbimismaksude osakaalu ja riigi EL-is olnud ajaperioodi vahel (uus/vana liikmesriik). Seega leidis korrelatsioonanalüüsis kinnitust, et tarbimismaksude osakaal on uutes liikmesriikides suurem kui vanades liikmesriikides.

Teiseks, seega valitseb ka tugev ja statistiliselt oluline seos tarbimismaksude kasutamise ja riigi tulutaseme vahel. Mida kõrgem on riigi tulutase, seda suhteliselt vähem kasutab ta tarbimismakse ja seega suhteliselt rohkem tulumakse. Korrelatsioonanalüüsi kinnitas seega ka asjaolu, et tuluerisuste säilimist ehk tulukonvergensti jätkuvust erinevate riikide rühmade võrdluses. Tulutase on jäänud kõrgemaks Euroopa Liidu vanades liikmesriikides võrreldes hilisemal perioodil ühinenud riikidega. Kõrgem tulutase võimaldab tulusid ka suhteliselt rohkem maksustada.

Kolmandaks, üheks riigi maksusüsteemi iseloomustavaks näitajaks on üldine maksukoormuse tase. Korrelatsioonanalüüs kinnitas statistiliselt olulist negatiivset seost tarbimismaksude osakaalu kogumaksutulus ja maksutulu SKP-s näitaja vahel (vaata tabel 2). Kuna seos on negatiivne, saab järeldada, et mida suurem on üldine maksukoormus, seda väiksem on tarbimismaksude osakaal kogumaksutulus Euroopa Liidu liikmesriigis. Kõrge maksukoormusega vanad Euroopa Liidu liikmesriigid kasutavad suhteliselt vähem tarbimismakse kui uued ja suhteliselt madalama tulutasemega liikmesriigid.

Neljandaks, nähtuvalt tabelist 2 on olemas statistiliselt oluline seos võlakoormuse näitaja ja liikmesriigi EL-is oldud ajaperioodi vahel. Töös on kasutatud võlakoormuse näitajana riigi võlakoormust suhtena riigi SKP-sse. Võlakoormust defineeritakse kui valitsussektori konsolideeritud koguvõlga nominaalväärtuses (Selection...2015) Võlakoormus on ilmselgelt seotud ka riigi maksupoliitiliste valikutega. Akumuleerunud riigivõlg suurendab ühiskonna maksukoormust ja vähendab võimalusi fiskaalpoliitiliste muutuste läbiviimiseks. Avalik sektor on suurem vanades Euroopa Liidu riikides, samuti on neis kõrgem riigivõla tase. Seega uutes EL riikides, kus avaliku sektori osakaal on väiksem, on ka võlakoormus madalam. Samas ei ole võlakoormuse ja SKP *per capita* vahel olulist statistilist korrelatiivset seost, mis

peegeldab olukorda, et ühiskonna kõrgem tulutase tervikuna ei too kaasa ka automaatselt suurenevat võlakoormust.

Viiendaks, nähtav on oluline statistiline positiivne seos riigi võlakoormuse ja maksukoormuse (maksutulu SKP-s) vahel. See on oluline aspekt maksustruktuuri muutuste läbiviimisel. Riikide kõrge võlatase (mis oluliselt suurenes hiljutise majanduskriisi tingimustes) ei võimalda vähendada maksukoormust ega loobuda suure maksupotentsiaaliga tulumaksudest. Seda võib pidada ka põhjuseks, miks tarbimismaksude osakaal kogumaksutulul on EL riikides muutunud suhteliselt vähe ning oli 2012 madalam kui paljudel kriisile eelnevatel aastatel (joonis 2).

Tabel 2. Korrelatsioonikordaja väärtused seose iseloomustamisel Euroopa Liidu liikmesriikide majanduslike näitajate vahel aastate 2000-2012 andmete alusel

Näitaja	Tarbimismaksude osakaal maksutuludes	Uus/vana liikmesriik ¹	Maksutulu SKP-s	SKP <i>per capita</i>	Võlakoormus
Tarbimismaksude osakaal maksutuludes	1	0,705**	-0,668**	-0,622**	-0,310**
Uus/vana liikmesriik ¹	0,705**	1	-0,638**	-0,750**	-0,439**
Maksutulu SKP-s	-0,668**	-0,638**	1	0,594**	0,329**
SKP <i>per capita</i>	-0,622**	-0,750**	0,594**	1	0,095
Võlakoormus	-0,310**	-0,439**	0,329**	0,095	1

** -korrelatsioon on oluline nivool 0,01

* -korrelatsioon on oluline nivool 0,05

1. Binaarne näitaja: 1 (uus liikmesriik) ja 0 (vana liikmesriik).

Allikas: autori koostatud kasutades SPSS paketti (lisa 9)

Alljärgnevalt, kasutades regressioonanalüüsi, tuuakse välja põhjuslikud seosed tarbimismaksude osakaalu ja SKP taseme vahel, kaasates juba eelnevalt korrelatsioonanalüüsis kasutatud näitajad. Regressioonanalüüs näitab, mil määral üks või teine muutuja mõjutab sõltuva muutuja varieerumist. Seega erinevalt korrelatsioonanalüüsist, mis toob välja seose olemasolu ja nende tugevuse ning suuna, näitab regressioonanalüüs ühe muutuja mõju teisele. Regressioonanalüüs võimaldab kvantitatiivselt hinnata majandusnähtuste vahelisi seoseid ning regressioonanalüüsi tulemuseks on regressioonimudel, mis kirjeldab statistilist seost sõltuva muutuja ning sõltumatute muutujate vahel.

Magistritöö eesmärgist lähtuvalt määrati sõltuvaks muutujaks tarbimismaksude osakaal kogumaksutuluse ning sõltumatuteks muutujateks olid SKP *per capita*, maksutulude SKP-s (üldine maksukoormus) ning võlakoormus. SKP *per capita* näitaja puhul kasutati logaritmit ehk teisendamist, kuna võrreldes teiste näitajatega olid SKP *per capita* väärtuste erinevus riigiti väga suur. Logaritmitud kujul muutub valim homogensemaks ning samal ajal säilib teguri mõju sõltumatule muutujale moonutamata kujul. Muutub aga selle seose interpreteerimine.

Vastavalt regressioonanalüüsi eesmärkidele koostati järgnev regressioonimudel:

$$(1) \text{TMosakaal} = \beta_0 + \beta_1 \ln \text{SKP per capita} + \beta_2 \text{maksukoormus} + \beta_3 \text{võlakoormus} + \varepsilon$$

kus, β_0 – konstant

$\beta_1 \ln \text{SKP - per capita}$ - naturaalloogitm SKP *per capita*

β_2 maksukoormus - riigi maksukoormuse üldine tase protsentides

β_3 võlakoormus – riigi võlakoormuse tase protsentides

Regressioonimudelist on erinevalt korrelatsioonanalüüsist välja jäetud erinevate liikmesriikide eristamine, sest see on väga tugevalt korreleeruv SKP *per capita* tasemega. Multikollinearsuse vältimiseks on seega liikmesriikide eristamisest loobutud. Regressioonanalüüsis kasutati samu andmeid, mis korrelatsioonanalüüsis, s.t valimi mahuks oli 362 vaatlust ehk aastate 2000-2012 andmed kõikide Euroopa Liidu liikmesriikide kohta v.a Horvaatia aastate 2000-2001 andmed. SPSS paketiga teostatud regressioonanalüüsi tulemused on toodud tabelis 3 ja valemis 2.

Tabel 3. Tarbimismaksude osakaal kogumaksutulus sõltuvus majanduslikest näitajatest Euroopa Liidu liikmesriikides aastate 2000-2012 andmete alusel

Muutuja	Vabaliige	Maksukoormus	LnSKPpercapita	Võlakoormus
Parameetri hinnang	83,946	-0,398	-3,515	-0,016
<i>se</i>	3,012	0,052	0,403	0,008
<i>t</i>	27,868	-7,576	-8,720	-1,865
<i>p</i>	0,000	0,000	0,000	0,063

Sõltuv muutuja: TMosakaal (tarbimismaksude osakaal kogumaksutulus)

$R^2=0,551$; $R^2_{\text{adjusted}}=0,547$; $F=146,329$; $p=0,000$; $n=362$

Allikas: autori koostatud kasutades SPSS paketti (lisa 10)

Seega on tarbimismaksude osakaalu kogumaksutulus kirjeldatav järgmiste regressioonimudeli kaudu:

$$(2) \text{TMosakaal} = 83,946 - 3,515 \text{LnSKPpercapita} - 0,398 \text{maksukoormus} - 0,016 \text{võlakoormus}$$

Regressioonis kasutatavate muutujate koefitsientide märgid vastavad eeldustele – kõik esitatud tegurid mõjutavad tarbimismaksu osakaalu kogumaksutulus vähenemise suunas.

Regressioonanalüüsi tulemuste põhjal koostatud mudel on statistiliselt oluline ($p=0,000$) ning kirjeldab 54,7% tarbimismaksude osakaalu kogumaksutulus varieeruvusest, mis tähendab, et on veel teisi näitajaid, mis tarbimismaksude osakaalu kogumaksutulus mõjutavad ja mida pole antud juhul analüüsi kaasatud. Mudeli põhjal saame väita, et tarbimismaksude osakaal kogumaksutulus sõltub olulisel määral üldisest maksukoormusest ja lnSKP *per capita*st. Võlakoormuse näitaja on statistiliselt ebaoluline. Multikollineaarsust mudelis ei esine vastavalt lisa 10 toodud *collineary statistics* näitajatele *Tolerance* ja *VIF*.

Analüüsitulemustest nähtub, et kui maksukoormus muutub (tõuseb) 1 protsendipunkti võrra, siis tarbimismaksu osakaal kogumaksutulus muutub vastupidises suunas (väheneb) 0,357 protsendipunkti. Regressioonikordaja hinnang tarbimismaksu osakaalu

kogumaksutulus ja lnSKP *per capita* vahel näitab, et kui SKP *per capita* muutub (tõuseb) ühe protsendi võrra, siis tarbimismaksude osakaal muutub vastupidises suunas (väheneb) 3,515 protsendipunkti võrra.

Regressioonanalüüsi tulemuste põhjal saab väita, et tarbimismaksude osakaal kogumaksutulus on sõltuv teatud majandusnäitajatest nagu riigi tulutase (SKP *per capita*) ja üldine maksukoormus riigis ning seega saab tarbimismaksude osakaalu eripärasid selgitada läbi erinevate majandusnäitajate. Kuna regressioonanalüüs näitas, et on põhjuslik seos tarbimismaksu osakaalu kogumaksutulus ja riigi tulutaseme vahel, siis saab järeldada, et riigi tulutase on üks põhjuseid, millest sõltub liikmesriigi maksustruktuur. Seega teostatud regressioonanalüüs näitas, et lisaks seose olemasolule tarbimismaksude kasutamise ja riigi tulutaseme ning teiste majandusnäitajate vahel, mida tõestas korrelatsioonanalüüs, mõjutavad otseselt erinevad majandusnäitajad tarbimismaksude kasutamist, tarbimismaksude osakaalu kogumaksutulus.

Kokkuvõtvalt on Euroopa Liidus ühisturu tingimustes ja tarbimismaksude harmoniseerimisest sõltumata erinevused maksustruktuurides olulised. Erinevusi tarbimismaksude kasutamises saab selgitada mitmete majandusnäitajate kaudu. Analüüs näitas, et riigi tulutase on üks oluline näitaja, millest tulenevalt liikmesriigiti maksustruktuurid erinevad, tulutase on üks näitaja, mis otseselt mõjutab tarbimismaksude kasutamist. Uued, alates 2004. aastast liitunud Euroopa Liidu liikmesriigid, kasutavad enam tarbimismakse ja EL 15 riigid maksustavad enam tulu. See erinevus maksustruktuurides on vaatlusalusel perioodil kasvanud. Kõrge tarbimismaksude osakaaluga riike iseloomustab lisaks sellele, et tegemist on uute liikmesriikidega madal üldine maksukoormus, madal võlakoormus ja tulutase. Seega Euroopa Liidu uued liikmesriigid kasutavad rohkem tarbimismakse, sest tulu, mida maksustada on vähe. Lisaks on uued liikmesriigid pidanud vaatlusalusel perioodil viima maksusüsteemid vastavusse Euroopa Liidu tarbimismaksude harmoniseerimisest tulenevate regulatsioonidega, mis on toonud kaasa tarbimismaksude osakaalu kasvu aastatel 2000-2012. Seevastu vanad liikmesriigid on kõrge tulutasemega ja kasutavad sellest tulenevalt suhteliselt rohkem tulumakse. EL on teinud kõrgete tööjõumaksudega liikmesriikidele soovitusi liikuda enam kasvusõbraliku maksustruktuuri suunas

vähendades tööjõumakse asendades need vara- ja tarbimismaksudest teenitavate tuludega, kuid selget liikumist selles suunas näha ei ole. Selle põhjusteks analüüsisid lähtuvalt peab autor EL 15 liikmesriikide juba kõrgeid tarbimismaksude maksumäärasid, mistõttu nende tõstmisel kaotaks riikide kaubad/teenused konkurentsivõimet., samas tulumaksu langetamine ohustaks riigi rahandust, sest maksukoormust pole võimalik vähendada tingituna kõrgeist võlakoormuse tasemest.

KOKKUVÕTE

Maksupoliitika ja maksustruktuur on aktuaalne teema peale 2008. aastal alanud majanduskriisi, mis mõjutas maailmamajandust ja oluliselt Euroopa Liidu liikmesriike. Esiteks on vaja tegeleda eelarve tasakaaluga ja teiseks on liidus tervikuna eesmärgiks stabiilse majanduskasvu saavutamine. Lisaks on oluline avaliku sektori maksutulude stabiilsus, mistõttu peavad riigid otsima uusi maksutulude allikaid või muutma olemasolevat maksusüsteemi.

Käesoleva magistr töö eesmärgiks oli välja tuua seos tarbimismaksude kasutamise ja riigi tulutaseme vahel Euroopa Liidu liikmesriikides. Eesmärgi täitmiseks ja analüüsi teostamiseks iseloomustas kõige pealt töö autor maksusüsteemi eesmäärke. Tänapäevasel maksusüsteemil on kaks peamist funktsiooni. Fiskaalne funktsioon seisneb maksutulude kogumises avaliku sektori eelarvesse kodanikele avalike teenuste osutamiseks. Reguleeriv funktsioon tähendab majandussubjektide käitumise mõjutamist maksudega. Lisaks käsitleti töös maksu mõistet, maksusüsteemi loomise põhimõtteid ning edasi keskenduti põhjalikumalt tarbimismaksude käsitlemisele. Tarbimismaksudega maksustatakse mingi toote/teenuse kasutamist ning maks määratakse tehingu tegemisel. Tarbimismaksudel on mitmed eelised võrreldes teiste maksuliikidega. Magistr töö kontekstis on oluline välja tuua, et tarbimismakse peetakse nii ettevõtte kui üksikisiku tulumaksudest majanduskasvu rohkem soosivateks maksudeks. Tarbimismaksudel on erinevad eesmärgid lähtuvalt maksualusest, nii saab eristada fiskaalse eesmärgiga üldiseid tarbimismakse (käibemaks) ning nii fiskaalse kui regulatiivse eesmärgiga spetsiaalseid tarbimismakse (aktsiisid).

Edasi käsitleti Euroopa Liidu maksupoliitikat, tuues välja põhimõtted, millest Euroopa Liit tänapäeval lähtub. Peamise seisukohana käesoleva magistritöö kontekstis võib välja tuua Euroopa Liidu üldiseid maksupoliitika soovitusi liikuda enam tarbimise-, varaning keskkonnakahjude maksustamisele ning vähendada seejuures tööjõumaksukoormust. Olulise teemana iseloomustati tarbimismaksude harmoniseerimist Euroopa Liidu tasandil. Harmoniseerimise vajadus Euroopa Liidus tuleneb tegutsemisest ühisturul, oluliseks peetakse ühisturu efektiivsust ning konkurentsivõimelisust, mistõttu ei tohiks valitseda Euroopa Liidu liikmesriikide vahel kahjulikku maksukonkurentsi.

Magistritöö kirjeldava analüüsi põhjal jõuti järeldusele, et maksukoormus Euroopa Liidus tervikuna ei ole aastatel 2000-2012 oluliselt muutunud, küll aga on olnud erinevaid kõikumisi lähtuvalt majanduse üldisest olukorrast ning Euroopa Liidu vanades liikmesriikides on maksukoormus suurem kui uutes liikmesriikides. Kõige enam mõjutas maksukoormust ehk maksude osakaalu suhet sisemajanduse koguproduktis vaaltusalusel perioodil 2008. aastal alanud majanduskriis. Kriisijärgselt maksukoormus kasvas, sest kriisist väljumiseks olid liikmesriigid vastu võtnud aktiivseid maksupoliitika otsuseid, eelkõige tõsteti käibemaksumäära ning kehtestati uusi finantsasutuste – ning varamakse. Lisaks maksutõusudele langes SKP näitaja keskmisest rohkem, mis omakorda mõjutas oluliselt maksukoormuse näitajat suhtena SKP-sse.

Magistritöö empiirilises osas statistiliste andmete analüüsi tulemusena selgus, et vaaltusalusel perioodil Euroopa Liidus tervikuna kapitalimaksude osakaal vähenes, tarbimismaksude osakaal kasvas ja tööjõumaksude osakaal jäi praktiliselt samaks. Olulise järeldusena saab välja tuua, et vanad liikmesriigid maksustavad enam tulu ja omandit ning uued liikmesriigid tarbimist ning see erinevus on kasvutrendis. Tarbimismaksude analüüsi käigus selgus, et uutes liikmesriikides on tarbimismaksude osakaalu tõusu põhjustajaks olnud eelkõige käibemaksu olulisuse kasv maksutuludes. Käibemaksumäärasid aastatel 2000-2012 on tõstnud 19 liikmesriiki, seega ka vanad liikmesriigid, oluliseks sai käibemaksumäära tõus kriisist väljumisperioodil. Euroopa Liidus tervikuna on käibemaksu standardmäär kasvutrendis.

Aktiiside statistiliste andmete analüüsi tulemusena saab kokkuvõttes välja tuua, et nii tubaka-, alkoholi- kui ja energiatoodete aktiisi puhul, on uutes liikmesriikides aktiiside olulisus maksutuludes suurem kui vanades ning see vahe on kasvanud 2012. aastaks võrreldes 2000. aastaga. Põhjuseks on uute liikmesriikide aktiisidega maksustamise vastavusse viimine Euroopa Liidu regulatsioonidega.

Magistritöö eesmärgist lähtuvalt kasutati töö empiirilises osas korrelatsioon- ning regressioonanalüüsi, et tuua välja seos tarbimismaksude kasutamise ning riigi tulutaseme vahel. Lisaks, selleks, et selgitada tarbimismaksude erinevat kasutamist liikmesriikides, viidi läbi analüüs ka tarbimismaksude osakaalu kogumaksutulust ja teiste majandusnäitajate vahel. Magistritöö korrelatsioon- ja regressioonanalüüsi tulemuste põhjal tegi töö kirjutaja Euroopa Liidu liikmesriikide tarbimismaksude kasutamise kohta järeldused. Euroopa Liidus ühisturu tingimustes ja tarbimismaksude harmoniseerimisest sõltumata on liikmesriigiti erinevused maksustruktuurides olulised. Erinevusi maksustruktuurides ja seega tarbimismaksude kasutamises saab selgitada mitmete majandusnäitajate kaudu. Analüüs näitas, et riigi tulutase on üks oluline näitaja, millest tulenevalt liikmesriigiti maksustruktuurid erinevad. Riigi tulutase mõjutab otseselt tarbimismaksude kasutamist. Tarbimismaksude osakaal on uutes liikmesriikides suurem ning erinevus on vaatlusalusel perioodil kasvanud, uued liikmesriigid pidid Euroopa Liiduga liitumisel oma maksusüsteemid viima vastavusse EL regulatsioonidega, seega tõsteti tarbimismakse harmoniseerimisest lähtuvalt. Euroopa Liidu uutes liikmesriikides on tulutase madal, seega tulu, mida maksustada on vähem. Tarbimismakse kasutavad enam madala maksukoormusega, uued ning vaesemad Euroopa Liidu liikmesriigid. Vanad liikmesriigid on kõrge tulutasemega ja kasutavad sellest tulenevalt suhteliselt rohkem tulumakse. EL on teinud kõrgete tööjõumaksudega liikmesriikidele soovitusi liikuda enam kasvusõbraliku maksustruktuuri suunas vähendades tööjõumakse ja asendades need vara- ja tarbimismaksudest teenitavate tuludega, kuid selget liikumist selles suunas näha ei ole. Selle põhjuseks on EL 15 liikmesriikide juba kõrged tarbimismaksude maksumäärasid, mistõttu nende tõstmisel kaotaks riikide kaubad/teenused konkurentsivõimet, samas tulumaksu langetamine ohustaks riigi rahandust, sest maksukoormust pole võimalik vähendada tingituna kõrgest võlakoormuse tasemest. Eelnevalt välja toodu aitab

selgitada, miks maksustruktuurid Euroopa Liidu liikmesriigiti erinevad, miks uutes Euroopa Liidu liikmesriikides tarbimismakse rohkem kasutatakse, miks tarbimismaksude osakaal maksutuludes on kasvanud ning miks vanades Euroopa Liidu liikmesriikides ei ole näha selget liikumist enam majanduskasvu soosiva maksustruktuuri suunas, mida EL soovitanud on.

Töö võimaliku edasiarendusena saaks korrelatsioon- ning regressioonanalüüsis võtta vaatluse alla veel erinevaid näitajaid, et selgitada tarbimismaksude erinevas osakaalus kasutamist Euroopa Liidu liikmesriikides. Analüüsi saaks korrata paari aasta pärast, et näha, kas on toimunud muutusi ja kas majanduskriisi mõjutused on hakanud taanduma ning üldine maksukoormus langema. Lisaks, et näha kas vanad Euroopa Liidu liikmesriigid endiselt ei taha või ei suuda tulumaksu osakaalu maksutuludes langetada, mida Euroopa Liit soovitanud on.

VIIDATUD ALLIKAD

1. A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020. European Commission Taxation papers, working paper n.49-2014. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_49.pdf] 03.04.2015
2. **Benassy-Quere,A., Trannoy,A., Wolff, G.** Tax Harmonization In Europe: Moving Forward. 2014. [<http://www.bruegel.org/publications/publication-detail/publication/841-tax-harmonization-in-europe-moving-forward>] 01.04.2015
3. **Bernardi, L.,Profeta, P.** Tax Systems and Tax Reforms in Europe. Routledge, 2004, 305 p.
4. **Cnossen, S.** Theory and Practice of Excise Taxation. Oxford University press, 2005, 255 p.
5. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market. European Commission, Brussels, 6.12.2011, 17 p. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf] 12.01.2015
6. Consumption Tax Trends 2014. VAT/GST and excise rates, trends and policy issues. OECD, OECD Publishing 2014. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#page1] 10.03.2015

7. **Deffaa,W.** New Impetus for EU Taxation Policy. Intereconomics: Economic Trends, Sept 2011. [<http://www.intereconomics.eu/archive/year/2011/5/new-impetus-for-eu-taxation-policy/>] 25.03.2015
8. Euroopa Liidu Teataja L 029, 04/02/2000. [<http://old.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32000R0264:ET:HTML>] 12.11.2015
9. Europe 2020. European Commission. [http://ec.europa.eu/europe2020/making-it-happen/index_en.htm] 23.03.2015
10. European Commission proposes to overhaul energy taxation rules. Excise duties on alcohol, tobacco and energy, Energy products, Legislation. European Commission. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm] 22.03.2015
11. Eurostat, European Commission database. [<http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>] 05.04.2015
12. Eurostat newsrelease, 92/2014-16 June 2014. Taxation Trends in the European Union [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/pr_92-2014_en.pdf] 23.03.2015
13. EU Tax Policy Strategy. European Commission. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm#main] 13.03.2015
14. Excise duties on alcohol, tobacco and energy. European Commission. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/index_en.htm] 21.03.2015
15. Excise duty tables, Part I-Alcoholic beverages. European Commission 2015. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf] 15.05.2015
16. Excise duty tables, Part II-Energy products and electricity. European Commission 2015. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_dutiespart_ii_energy_products_en.pdf] 15.05.2015

17. Excise duty tables, Part III-Manufactured tobacco. European Commission 2015. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf] 15.05.2015
18. Fundamental principles of taxation. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD 2014. [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en] 10.06.2015
19. Growth Friendly Tax policies in the Member States and better Tax Coordination in the EU, Annex, COM(2011) 815 Final , Vol. 5/5 - ANNEX IV. European Commission, 2011. [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/ags2012_annex4_en.pdf]. 10.06.2015
20. How VAT Works- VAT rates. European Commission. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.htm] 21.01.2015
21. **Inceu, A., Lazar, D., Nandra, E., Nechita, R.** A Survey on the tax policy in EU. Transylvanian Review of Administrative Sciences, 21 E/2007, 13 p.
22. **Johansson, A., Heady, C., Arnold, J., Brys, B., Vartia, L.** Tax and Economic Growth. OECD Economics department working paper np.620, 11.06.2008. [<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/41000592.pdf>] 28.03.2015
23. **Junevicius, A., Justinaviciene, K.** EU Taxation Policy during financial crises. European integration studies 2010 no 4. [http://www.researchgate.net/publication/264875429_Eu_TAXATION_POLICY_DuRInG_fInAnCIAL_CRISIS] 31.03.2015
24. Kriisiaastate maksumuudatuste mõju Balti riikides. Eesti Statistikaamet, statistikablogi, 29.03.2012. [<https://statistikaamet.wordpress.com/tag/otsesed-maksud/>] 09.06.2015
25. **Kubatova, K.** Comparative analysis of tax policies applicable in the new and original EU Member-States. University of Economics-Prague and the Institute of Finance and Admin-Prague. Global Journal of Business Research, vol.3/1, 2009.
26. **Lill, A.** Euroopa Liidus maksustatakse jätkuvalt tarbimist. Eesti statistika kvartalikirj 2/13. 2013, 23-27 lk.

27. **Lymer, A., Hasseldine, J.** The international taxation system. Boston, Kluwer Academic Publishers, 2002, 319 p.
28. **Mahtis, A.** Taxation Papers VAT indicators. European Commission, Directorate-General Taxation & Customs Union. Working paper no 2/2004. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/vat_indicators.pdf] 15.03.2015
29. Maksukorralduse seadus. Vastu võetud riigikogus 20.02.2002. aastal- Riigi Teataja I osa 2002, nr. 26, art. 150. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/117032015010>] 04.05.2015
30. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. Juridica. Tartu Ülikooli õigusteaduskonna ajakiri. IV 2001. [https://www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2001/4/6386.SUM.php] 22.02.2015
31. **Mängel, T.** Tööjõu maksustamine Eestis ja teistes Euroopa Liidu riikides. Riigikogu Kantselei õigus- ja analüüsiosakond nr 4/12.02.2013, 4 lk. 30.03.2015
32. National Tax lists 20140528. Eurostat, Statistics Explained. [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:National_tax_lists_20140528.xls] 24.09.2015
33. Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. [<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=ET>] 16.11.2015
34. **Paas, T.** Sissejuhatus ökonomeetriasse. Tartu Ülikooli Kirjastus, 1995, 275 lk
35. **Pihor, K., Timpmann, K.** EL eelarvepoliitika. 2008. [<http://www.avatar.ee/eestimajandus/index.php?m=211>]. 15.05.2015
36. **Pomerleau, K., Lundeen, A.** International Tax Competitiveness Index. Tax Foundation, 2014. [http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/TaxFoundation_ITCI_2014.pdf] 15.03.2015
37. Promoting the internal market and economic growth. European Commission, 2015. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/tax_policy/taxation_internal_market_en.pdf] 18.05.2015
38. **Sadilov, M., Õun, K.** Maksustamine ning Aktsiisid Eestis. Eesti Statistika kvartalikiri 2/2013. [<http://www.stat.ee/dokumendid/70127>] 15.03.2015

39. Selection of EU statistics. Statistics Estonia. [<https://www.stat.ee/29970>] 22.12.2015
40. **Szarowska, I.** Shift in tax burden and its impact on economic growth in the European Union. Silesian University in Opava, Munich Personal RePEc Archive, 2013. [<https://mpa.ub.uni-muenchen.de/59778/>] 13.05.2015
41. **Stiglitz, J.** Ühiskondliku sektori ökonoomika. Külim, 1995, 692 lk.
42. **Tammert, P.** Maksundus. Tallinn, 2005, 314 lk
43. **Tammert, P.** Tarbimismaksud. Sisekaitseakadeemia, 2006, 56 lk
44. Tax Reforms in EU Member States 2014. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. European Economy 6/2014, European Commission. [http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2014/pdf/ee6_en.pdf] 04.04.2015
45. Tax revenue statistics. Statistics Explained, Eurostat. [http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Tax_revenue_statistics] 31.03.2015
46. Taxes in Europe database. European Commission. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html] 02.04.2015
47. Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat 2010 edition. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf] 10.06.2015
48. Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat 2014 edition. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf] 05.04.2015
49. Taxation Trends in the European Union. Focus on the Crises: The main impacts on Eu tax systems. Eurostat. 2011. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/2011_main_results_en.pdf] 02.04.2015
50. Taxation Trends in the European Union. Main Results-2009 edition. Eurostat 2009. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/

gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_main_results_en.pdf]
14.04.2015

51. Taxation Trends in the European Union. Main Results-2012 edition. Eurostat 2012. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/booklet.pdf] 11.05.2015
52. Tobacco taxation: Commission proposes increasing excise duties. European Commission, Press Release Database. [http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-1149_en.htm?locale=en] 03.04.2015
53. Towards more growth friendly tax systems. European Commission, taxation, European Semester. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/european_semester/index_en.htm] 25.03.2015
54. **Ulbrich, H.** Public Finance in Theory and Practice. Routledge, 2011, 770 lk.
55. VAT – Existing EU legal framework. Basic legal framework. European Commission. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legal_framework/index_en.htm] 15.01.2015
56. VAT – Communication on the future of VAT. European Commission. [http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/future_vat/index_en.htm#comm] 15.01.2015
57. **Vermeend, W., Ploeg, R., Timmer, J.** Taxes and the economy: a survey on the impact of taxes on growth, employment, investment, consumption and the environment. Cheltenham, UK, 2008, 504 p.
58. **Võrk, A., Kaarna, R.** Eesti maksukoormuse areng: jaotus, mõjud ja tulevikuvalikud. Praxis, 5/2010, 8 lk.

LISAD

Lisa 1. Käibemaksumäärad Euroopa Liidu liikmesriikides seisuga 01.01.2015

	Liikmesriik	Maksumäär	Alandatud maksumäär	Väga madal maksumäär
1	Austria	20	10	-
2	Belgia	21	6/12	-
3	Bulgaaria	20	9	-
4	Eesti	20	9	-
5	Hispaania	21	10	4
6	Holland	21	6	-
7	Horvaatia	25	5/13	-
8	Iirimaa	23	9/13,5	4,8
9	Itaalia	22	10	4
10	Kreeka	23	6,5/13	-
11	Küpros	19	5/9	-
12	Leedu	21	5/9	3
13	Luksemburg	17	8	-
14	Läti	21	12	-
15	Malta	18	5/7	-
16	Poola	23	5/8	-
17	Portugal	23	6/13	-
18	Prantsusmaa	20	5,5/10	2,1
19	Rootsi	25	6/12	-
20	Rumeenia	24	5/9	-
21	Saksamaa	19	7	-
22	Slovakkia	20	10	-
23	Sloveenia	22	9,5	-
24	Soome	24	10/14	-
25	Taani	25	-	-
26	Tšehhi	21	10/15	-
27	Ungari	27	5/18	-
28	Ühendkuningriigid	20	5	-
	Aritmeetiline keskmine	21,61		

Allikas: How VAT Works (autori koostatud)

Lisa 2. Euroopa Liidu poolt kehtestatud miinimumaktsiisimäärad seisuga 01.01.2015

Tabel 1. Alkoholitoodete miinimumaktsiisimäärad Euroopa Liidus

Toode	Aktsiisimäär	Ühik
õlu või segu õllest ja mittealkohoolsetest jookidest	1,87 EUR	etanoolisisaldus ühe mahuprotsendi kohta hektoliitris
vein	0 EUR	hektoliiter
vahetoode	45 EUR	hektoliiter
etüülalkohol	550 EUR	puhta alkoholi sisaldus hektoliitris

Allikas: Excise duty tables...2015 (autori koostatud)

Tabel 2. Tubakatoodete miinimumaktsiisimäärad Euroopa Liidus

Toode	Aktsiisimäär
sigaretid	90 EUR/ 1000 sigareti kohta+ 60% kaalutud keskmisest jaemüügi hinnast
sigarid ja sigarillod	5% jaemüügihinnast või 12 EUR/1000 tooteühiku või kilogrammi kohta
muud tubakad	20% jaemüügihinnast või 22 EUR kilogrammi kohta
suitsetatav tubakas	45% kaalutud keskmise jaemüügihinnast või 54 EUR kilogrammi kohta

Allikas: Excise duties...2015 (autori koostatud)

Lisa 2 järg.

Tabel 3. Energiatoodete miinimumaktsiisimäärad Euroopa Liidus

Toode	Aktsiisimäär		Ühik
Mootorkütused			
pliibensiin	421		EUR/1000 liitri kohta
pliiwababensiin	359		EUR/1000 liitri kohta
gaasiõli	330		EUR/1000 liitri kohta
petrooleum	330		EUR/1000 liitri kohta
vedelgaas	125		EUR/1000 kilogrammi kohta
maagaas	2,6		EUR/gigadžauli kohta
Mootorkütused, mida kasutatakse kaubanduses ja tööstuses			
gaasiõli	21		EUR/1000 liitri kohta
petrooleum	21		EUR/1000 liitri kohta
vedelgaas	41		EUR/1000 kilogrammi kohta
maagaas	0,3		EUR/gigadžauli kohta
Kütte- ja elektriallikana kasutatavad kütused			
	Ettevõtluses kasutatav	Mitte ettevõtluses kasutatav	
gaasiõli	21	21	EUR/1000 liitri kohta
tahkekütteõli	15	15	EUR/1000 kilo kohta
petrooleum	0	0	EUR/1000 liitri kohta
vedelgaas	0	0	EUR/1000 kilogrammi kohta
maagaas	0,15	0,3	EUR/gigadžauli kohta
kivisüsi ja koks	0,15	0,3	EUR/gigadžauli kohta
elektrienergia	0,5	1,0	EUR/ MWh kohta

Allikas: Excise duties...2015 (autori koostatud)

Lisa 3. Tarbimismaksude osakaal protsentides maksutuludes Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012

Riik/aasta	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Euroopa Liit (28)*	28,3	28,3	28,8	28,7	28,8	28,6	28,1	28,1	27,7	28	28,9	28,9	28,5
Euroopa Liit (28)**	33,1	32,9	33,8	34,3	34,8	35	34,7	33,9	33,7	33,8	34,8	34,8	34,6
EL 15**	29,8	29,8	30,2	30,2	30,4	30,2	29,9	29,5	29,2	29,3	30,1	30	29,7
Uued riigid**	37,2	36,8	38	39	39,7	40,6	40,2	39	38,8	38,9	40,1	40,4	40,3
Austria	28,6	27,4	28,5	28,4	28,5	28,7	28,1	27,7	27,3	28,2	28,1	27,9	27,6
Belgia	25	24,2	24,2	24,3	24,6	24,7	25	24,8	24,1	24,4	24,7	24,1	23,7
Bulgaaria	41,8	41,6	41,6	44,5	47,7	50,8	54	49,4	53,3	50,8	52,5	51,9	53,3
Eesti	37,7	38,9	38,4	37,6	38,2	41,8	42,3	41,3	36,8	40,2	39,7	41,3	41,9
Hispaania	29,3	28,6	27,7	28,3	28	27,8	26,9	25,1	25	23,7	27,3	26,8	26,5
Holland	28,4	30,3	30,2	30,8	31,2	31	30	29,9	29,2	29,2	29,3	28,8	28,3
Horvaatia	:	:	50,5	50,4	49,6	49,3	48,3	46,9	46,5	45	47,6	47,3	49,1
Iirimaa	38,1	36,9	38,8	37,7	37,3	37,4	35,7	36	36,7	36,2	36,8	34,8	34,8
Itaalia	27,2	26,1	26,1	25,2	25,9	25,9	25,8	24,8	24	23,9	25,3	25,3	24,7
Kreeka	36	38,1	36,7	35,7	36	35	36,6	36,5	36	35,5	38,8	38,6	36,3
Küpros	34,5	37,2	38,5	42,7	44	41,7	41	38	39,4	38,1	37,8	36,2	36,8
Leedu	37,9	39	40,1	38,3	36,4	36,9	36	37,5	36,9	36,7	40,1	41,1	39,8
Luksemburg	27,4	26,5	27,3	27,7	30,1	29,1	28,1	27,5	28	28	27,2	27,8	28,1
Läti	37,8	36,6	36,7	39	38,8	41,2	41,1	38,7	36	38,2	38,8	38,3	38,4
Malta	42,5	42,1	39,3	38,9	40,9	41,8	41,5	39,8	40,5	39,4	39,6	40,2	38,8
Poola	34,8	34,7	36,3	37	37,6	37,9	37,6	37,5	38	36,9	39,2	39,1	36,3
Portugal	37,9	38	38,1	38,2	39,8	41	40,9	38,6	37,5	35,3	37,3	36,6	37,4
Prantsusmaa	26,3	25,8	26,2	26	26	25,8	25,3	25,2	24,9	25,4	25,4	25,2	24,7

Rootsi	24,2	25,4	26,7	26,5	26	26	25,8	26,4	27,4	28,6	29,1	28,9	28,4
Rumeenia	38,1	37,1	38,9	41,7	40,9	44,2	42,3	40,7	40,1	38,3	42,3	44,2	45,1
Saksamaa	25,7	26,7	26,8	26,9	26,8	26,7	26,4	27,5	27,5	28,5	28,3	28,2	27,6
Slovakkia	35	32,6	32,7	34,7	37,4	38,8	37,5	37,4	35,4	35,5	35,4	36,2	33,4
Sloveenia	37	35,6	36,1	36,1	35,4	34,7	34,4	35	35,9	36,6	37	37,3	37,9
Soome	28,8	29,4	29,9	31,7	31,3	31,1	30,9	29,9	29,8	31	31,2	32,3	32,4
Suurbritannia	32,2	31,9	33	33,3	32,6	31	29,8	29,9	28,5	29,9	31,7	33,2	33,8
Taani	31,8	32,3	33	32,5	32,3	31,8	32,8	33	32,2	31,7	31,5	31,5	31
Tšehhi	29,9	28,9	27,9	27,9	30	30,2	29,1	29,4	30	32,4	32,4	32,9	33,4
Ungari	39,5	37,7	37	38,5	39,7	38,5	37,2	36	35,3	37,6	39	39,1	40

* kaalutud keskmine

** aritmeetiline keskmine

Allikas: autori koostatud Eurostat andmebaasi põhjal (Eurostat Structure of taxes by economic function [gov_a_tax_str])

Lisa 4. Käibemaksu standardmäär Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012

Riik/aasta	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
EL 28	19,3	19,4	19,6	19,6	19,5	19,6	19,5	19,6	19,5	19,9	20,5	20,8	21,1
EL 15	19,4	19,4	19,6	19,6	19,6	19,8	19,8	20	19,9	19,8	20,5	20,8	21
Uued riigid	19,3	19,3	19,6	19,5	19,5	19,5	19,1	19,1	19,1	19,9	20,6	20,8	21,3
Austria	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Belgia	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
Bulgaaria	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Eesti	18	18	18	18	18	18	18	18	18	20	20	20	20
Hispaania	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	18	18	18
Holland	17,5	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Horvaatia	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	25
Iirimaa	21	20	21	21	21	21	21	21	21	21,5	21	21	23
Itaalia	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	21
Kreeka	18	18	18	18	18	19	19	19	19	19	23	23	23
Küpros	10	10	13	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17
Leedu	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	21	21	21
Luksemburg	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Läti	18	18	18	18	18	18	18	18	18	21	21	22	22
Malta	15	15	15	15	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Poola	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23
Portugal	17	17	19	19	19	21	21	21	20	20	21	23	23
Prantsusmaa	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Rootsi	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25

Rumeenia	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	24	24	24
Saksamaa	16	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19
Slovakkia	23	23	23	20	19	19	19	19	19	19	19	20	20
Sloveenia	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Soome	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23
Suurbritannia	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15	17,5	20
Taani	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Tšehhi	22	22	22	22	19	19	19	19	19	19	19	20	20
Ungari	25	25	25	25	25	25	20	20	20	20	25	25	25

Allikas: autori koostatud Eurostat raporti põhjal (Taxation...2014:26)

Lisa 5. Maksukoormus protsentides Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012 (maksutulude osakaal SKP-s)

Riik/aasta	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Austria	45,1	46,8	45,3	45,2	44,6	43,6	43	43,2	44,2	44,1	43,8	43,9	44,8
Belgia	47,3	47,3	47,5	47	47,1	47	46,7	46,2	46,6	45,9	46,3	46,8	48
Bulgaaria	31,5	30,8	28,5	31	32,5	31,3	30,7	33,3	32,3	29	27,5	27,3	27,7
Eesti	31	30,3	31,1	30,8	30,6	30,7	30,8	31,5	32	35,5	34,2	32,4	32,7
Hispaania	35	34,5	35	34,7	35,6	36,7	37,6	38	33,8	31,6	33,2	32,9	33,6
Holland	40,9	39,4	38,7	38,4	38,5	38,6	39,8	39,5	39,9	38,9	39,6	39,2	39,6
Horvaatia	:	:	37,9	37,5	36,7	36,6	37,1	37,4	37,1	36,5	36,4	35,4	35,9
Iirimaa	32,7	30,9	29,7	30,2	31,5	32	33,4	32,8	31	29,7	29,5	29,6	30,2
Itaalia	41,8	41,5	40,8	41,3	40,7	40,3	42	43	43	43,3	42,8	42,8	44,3
Kreeka	36,5	35,2	35,7	34,1	33,4	34,4	33,4	34,3	34,2	32,8	33,9	34,9	36,6
Küpros	30	30,7	30,9	32,2	33	35	35,8	40,1	38,6	35,3	35,6	35,3	35,3
Leedu	30,9	29,4	29,1	28,8	29,2	29,4	30,3	30,5	31,1	30,8	28,8	27,7	27,5
Luksemburg	40	40,6	40,2	39	38,2	38,5	36,7	36,5	38,4	40,8	39,1	39,2	40,3
Läti	29,9	29	28,8	28,8	28,8	29,4	30,8	30,8	29,7	27	27,4	27,7	28,1
Malta	28,4	30,3	31,4	31,8	32,8	34,4	34,5	35,3	34,4	34,8	33,2	34,1	34,8
Poola	32,6	32,2	32,7	32,2	31,5	32,8	33,8	34,8	34,3	31,8	31,8	32,3	32,5
Portugal	33,7	33,4	34,2	34,7	33,8	34,9	35,6	35,9	35,9	34,5	34,8	36,2	34,9
Prantsusmaa	46	45,6	45,1	44,9	45,1	45,6	45,9	45,2	45	44,1	44,5	45,7	47
Rootsi	52,1	49,9	47,9	48,3	48,5	49,3	48,7	47,8	46,9	47,1	45,9	45	44,6
Rumeenia	30,6	28,9	28,5	28,1	27,7	28,5	29,2	29,8	28,8	27,7	27,6	28,5	28,5
Saksamaa	42,8	40,9	40,4	40,6	39,7	39,7	40	40	40,2	40,8	39,3	39,9	40,4
Slovakkia	34,1	33,2	33,1	33	31,7	31,5	29,4	29,5	29,2	28,9	28,3	28,9	28,5

Sloveenia	37,5	37,7	38,1	38,3	38,4	38,9	38,5	37,9	37,5	37,5	38	37,5	37,9
Soome	47,4	44,9	44,8	44,3	43,6	44,1	43,9	43,1	43	43	42,6	43,8	44,3
Suurbritannia	37,7	37,6	36,3	35,9	36,4	37	37,7	37,2	38,7	36,1	36,8	37,5	37,3
Taani	50,2	49,4	48,8	49	50	51,7	50,5	49,8	48,6	48,7	48,4	48,6	49,1
Tšehhi	33,9	33,8	34,6	35,5	35,9	35,7	35,4	35,9	34,5	33,4	33,6	34,6	35
Ungari	39,9	38,8	38,1	38,1	37,8	37,5	37,4	40,5	40,4	40,2	38,2	37,4	39,3

Allikas: autori koostatud Eurostat andmebaasi põhjal (Main national accounts tax aggregates [gov_a_tax_ag])

Lisa 6. Tarbimismaksude osakaal protsentides sisemajanduse koguproduktis Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012

Riik/aasta	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Euroopa Liit	12,0	11,7	12,0	12,2	12,3	12,5	12,4	12,4	12,1	11,9	12,1	12,2	12,3
EL 15	11,9	11,7	11,7	11,7	11,7	11,8	11,7	11,5	11,4	11,2	11,5	11,6	11,6
Uued riigid	12,0	11,7	12,3	12,7	12,9	13,3	13,3	13,3	13,0	12,7	12,8	12,9	13,0
Austria	12,3	12,3	12,4	12,3	12,3	12,1	11,6	11,6	11,6	12,0	11,8	11,8	11,9
Belgia	11,3	10,9	10,9	10,9	11,0	11,1	11,1	10,9	10,7	10,6	10,8	10,7	10,8
Bulgaaria	13,2	12,8	11,9	13,8	15,5	15,9	16,6	16,5	17,2	14,7	14,4	14,2	14,9
Eesti	11,7	11,7	11,9	11,6	11,7	12,8	13,0	13,0	11,7	14,2	13,5	13,3	13,6
Hispaania	10,0	9,6	9,5	9,6	9,7	10,0	9,9	9,3	8,2	7,3	8,8	8,5	8,6
Holland	11,3	11,6	11,4	11,5	11,7	11,7	11,7	11,6	11,4	11,1	11,4	11,1	11,0
Horvaatia	:	:	19,1	18,9	18,2	18,1	17,9	17,6	17,2	16,4	17,3	16,7	17,5
Iirimaa	12,0	10,9	11,0	10,9	11,2	11,5	11,5	11,3	10,9	10,1	10,3	9,8	10,0
Itaalia	11,3	10,7	10,6	10,3	10,4	10,4	10,8	10,6	10,2	10,3	10,8	10,8	10,9
Kreeka	12,5	12,7	12,4	11,4	11,3	11,3	11,6	11,9	11,6	10,8	12,3	12,5	12,3
Küpros	10,3	11,4	11,9	13,8	14,5	14,6	14,7	15,2	15,2	13,5	13,4	12,8	13,0
Leedu	11,7	11,5	11,6	11,0	10,5	10,7	10,8	11,3	11,3	11,1	11,4	11,2	10,8
Luksemburg	10,7	10,6	10,7	10,6	11,3	10,9	10,1	9,8	10,5	11,1	10,4	10,6	11,0
Läti	11,2	10,6	10,5	11,2	11,1	12,0	12,6	11,8	10,5	10,2	10,6	10,5	10,7
Malta	11,6	12,2	11,8	11,8	12,8	13,7	13,7	13,5	13,4	13,2	12,8	13,3	13,1
Poola	11,3	11,2	11,9	11,9	11,8	12,4	12,7	13,0	13,0	11,7	12,5	12,6	11,8
Portugal	11,8	11,7	12,0	12,1	12,1	12,9	13,2	12,6	12,3	10,9	11,7	12,2	12,1
Prantsusmaa	11,6	11,3	11,3	11,2	11,3	11,3	11,2	10,9	10,8	10,7	10,8	11,0	11,1
Rootsi	12,4	12,5	12,7	12,7	12,5	12,7	12,5	12,5	12,7	13,3	13,2	12,8	12,6
Rumeenia	11,5	10,6	10,9	11,5	11,1	12,3	12,1	11,8	11,2	10,3	11,3	12,6	12,8
Saksamaa	10,6	10,5	10,4	10,5	10,2	10,2	10,2	10,6	10,7	11,2	10,7	10,9	10,8

Slovakkia	11,9	10,8	10,8	11,4	11,8	12,1	11,0	11,0	10,3	10,2	9,9	10,4	9,5
Sloveenia	13,8	13,3	13,7	13,7	13,5	13,4	13,2	13,2	13,4	13,6	14,0	13,9	14,2
Soome	13,6	13,2	13,4	14,0	13,6	13,6	13,5	12,8	12,8	13,3	13,2	14,1	14,3
Suurbritannia	11,7	11,5	11,5	11,5	11,4	11,0	10,8	10,7	10,6	10,3	11,1	11,9	12,0
Taani	15,7	15,7	15,8	15,6	15,8	16,2	16,3	16,1	15,4	15,2	14,9	15,0	14,9
Tšehhi	10,1	9,8	9,6	9,9	10,8	10,8	10,3	10,5	10,3	10,8	10,9	11,4	11,7
Ungari	15,7	14,6	14,1	14,6	14,9	14,4	13,9	14,6	14,3	15,1	14,8	14,6	15,7

Allikas: autori koostatud Eurostat andmebaasi põhjal (Eurostat Structure of taxes by economic function [gov_a_tax_str])

Lisa 7. Sisemajanduse koguprodukt *per capita* (jooksvas hinnas) Euroopa Liidu liikmesriikides eurodes aastatel 2000-2012

Riik/aasta	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Austria	26600	27400	28000	28500	29600	30800	32200	34000	35100	34300	35200	36800	37600
Belgia	25200	25900	26600	27200	28700	29700	31000	32500	33100	32300	33500	34500	35000
Bulgaaria	1800	2000	2200	2400	2700	3100	3600	4300	4900	4900	5000	5600	5700
Eesti	4400	5000	5600	6300	7100	8300	10000	12100	12300	10600	11000	12500	13600
Hispaania	15900	17200	18100	19000	20100	21300	22700	23900	24300	23300	23200	22900	22300
Holland	28100	29700	30600	31200	32200	33400	35400	37400	38900	37400	38000	38500	38500
Horvaatia	5300	6000	6600	7100	7800	8500	9300	10200	11200	10500	10500	10400	10300
Iirimaa	28500	31500	34600	36500	38400	40900	43300	44800	41700	37300	36400	38000	38100
Itaalia	21800	22800	23600	24200	25100	25600	26500	27400	27600	26400	26800	27300	26800
Kreeka	13200	14000	15000	16400	17700	18100	19800	21100	21800	21400	20300	18600	17300
Küpros	15500	16400	16900	17800	19000	20200	21500	22800	23900	22900	23000	23000	22500
Leedu	3600	3900	4400	4900	5400	6300	7400	9000	10200	8500	9000	10300	11200
Luksemburg	53100	53200	55500	57200	60300	63800	70600	76500	77000	72800	77900	81300	82000
Läti	3600	4000	4400	4600	5200	6100	7800	10300	11200	8700	8500	9800	10800
Malta	11300	11600	12000	12000	12100	12700	13300	14200	15000	14900	15900	16500	17200
Poola	4900	5600	5500	5000	5400	6400	7200	8200	9500	8200	9400	9900	10100
Portugal	12500	13100	13700	14000	14500	15100	15800	16600	16900	16600	17000	16700	16000
Prantsusmaa	24400	25200	25800	26300	27300	28100	29200	30400	31000	30000	30800	31500	31800
Rootsi	31800	30100	31400	32800	34200	34700	36900	39000	38200	33300	39400	42900	44500
Rumeenia	1800	2000	2300	2500	2900	3800	4600	6000	6900	5900	6300	6600	6700
Saksamaa	25800	26500	26800	26900	27500	27900	29100	30600	31200	30000	31600	33100	33600
Slovakkia	4100	4400	4900	5600	6400	7300	8400	10400	12200	11800	12400	13000	13400
Sloveenia	11000	11700	12600	13200	13900	14600	15700	17400	18800	17700	17700	18000	17500
Soome	26300	27800	28500	29100	30300	31300	32800	35300	36500	33900	34900	36500	36900

Suurbritannia	28600	29000	30000	28800	30800	32200	33900	35400	30900	26800	28900	29500	32200
Taani	33300	34400	35300	35900	37400	39300	41500	42800	43900	41700	43500	44200	45200
Tšehhi	6500	7400	8500	8600	9400	10700	12100	13400	15400	14100	14900	15600	15300
Ungari	5000	5900	7100	7400	8300	9000	9100	10100	10700	9300	9800	10100	10000

Allikas: autori koostatud Eurostat andmebaasi põhjal (Eurostat Main GDP aggregates per capita [nama_10_pc])

Lisa 8. Võlakoormus Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000-2012 suhtena SKP-sse

Riik/aasta	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Austria	65,9	66,5	66,3	65,5	64,8	68,3	67,0	64,8	68,5	79,7	82,4	82,2	81,6
Belgia	108,8	107,6	104,7	101,1	96,5	94,6	90,9	86,9	92,4	99,5	99,6	102,2	104,1
Bulgaaria	71,2	64,7	51,1	43,5	35,8	26,6	20,9	16,2	13,0	13,7	15,5	15,3	17,6
Horvaatia	:	:	36,3	37,5	39,8	40,7	38,3	37,1	38,9	48,0	57,0	63,7	69,2
Tšehhi	17,0	22,8	25,9	28,1	28,5	28,0	27,9	27,8	28,7	34,1	38,2	39,9	44,7
Küpros	55,1	56,9	60,1	63,5	64,5	63,2	59,1	53,9	45,1	53,9	56,3	65,8	79,3
Taani	52,4	48,5	49,1	46,2	44,2	37,4	31,5	27,3	33,4	40,4	42,9	46,4	45,6
Eesti	5,1	4,8	5,7	5,6	5,1	4,5	4,4	3,7	4,5	7,0	6,6	5,9	9,5
Soome	42,5	41,0	40,2	42,8	42,7	40,0	38,2	34,0	32,7	41,7	47,1	48,5	52,9
Prantsusmaa	58,7	58,2	60,1	64,2	65,7	67,2	64,4	64,4	68,1	79,0	81,7	85,2	89,6
Saksamaa	58,9	57,7	59,3	63,0	64,7	66,9	66,4	63,6	65,0	72,5	81,0	78,4	79,7
Kreeka	104,4	106,8	104,6	101,2	102,7	107,3	103,5	103,1	109,4	126,7	146,2	172,0	159,4
Ungari	55,1	51,7	55,0	57,6	58,5	60,5	64,7	65,6	71,6	78,0	80,6	80,8	78,3
Iirimaa	36,1	33,2	30,6	29,9	28,2	26,1	23,6	23,9	42,4	61,8	86,8	109,3	120,2
Itaalia	105,1	104,7	101,9	100,4	100,0	101,9	102,5	99,7	102,3	112,5	115,3	116,4	123,2
Läti	12,1	13,9	13,2	13,9	14,3	11,8	9,9	8,4	18,7	36,6	47,5	42,8	41,4
Leedu	23,5	22,9	22,1	20,4	18,7	17,6	17,2	15,9	14,6	29,0	36,2	37,2	39,8
Luksemburg	6,1	6,6	6,5	6,4	6,5	6,3	7,0	7,2	14,4	15,5	19,6	19,2	22,1
Malta	60,9	65,5	63,2	69,1	72,0	70,1	64,6	62,4	62,7	67,8	67,6	69,8	67,6
Holland	51,4	48,7	48,2	49,3	49,6	48,9	44,5	42,4	54,5	56,5	59,0	61,7	66,4
Poola	36,5	37,3	41,8	46,6	45,3	46,7	47,1	44,2	46,6	49,8	53,3	54,4	54,0
Portugal	50,3	53,4	56,2	58,7	62,0	67,4	69,2	68,4	71,7	83,6	96,2	111,4	126,2
Rumeenia	22,4	25,7	24,8	21,3	18,6	15,7	12,3	12,7	13,2	23,2	29,9	34,2	37,4
Slovakkia	49,6	48,3	42,9	41,6	40,6	33,9	30,8	29,9	28,2	36,0	40,8	43,3	51,9

Sloveenia	25,9	26,1	27,3	26,7	26,8	26,3	26,0	22,7	21,6	34,5	38,2	46,4	53,7
Hispaania	58,0	54,2	51,3	47,6	45,3	42,3	38,9	35,5	39,4	52,7	60,1	69,5	85,4
Rootsi	50,6	51,7	49,8	48,9	47,9	48,2	43,2	38,3	36,8	40,4	37,6	36,9	37,2
Suurbritannia	38,9	36,0	35,8	37,3	40,2	41,5	42,4	43,5	51,7	65,7	76,6	81,8	85,3

Allikas: autori koostatud Eurostat andmebaasi põhjal (Government deficit/surplus, debt and associated data [gov_10dd_edpt

Lisa 9. Pearsoni korrelatsioonikordajad kasutades statistikapaketti SPSS

		EU	TMosakaal	TMSKPs	Maksukoormus	SKPpercapita	Võlakoormus
EU	Pearson Correlation	1	,705**	,306**	-,638**	-,750**	-,439**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	362	362	362	362	362	362
TMosakaal	Pearson Correlation	,705**	1	,589**	-,668**	-,622**	-,310**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,000
	N	362	362	362	362	362	362
TMSKPs	Pearson Correlation	,306**	,589**	1	,184**	-,187**	-,118*
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000	,025
	N	362	362	362	362	362	362
Maksukoormus	Pearson Correlation	-,638**	-,668**	,184**	1	,594**	,329**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,000
	N	362	362	362	362	362	362
SKPpercapita	Pearson Correlation	-,750**	-,622**	-,187**	,594**	1	,095
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000		,072
	N	362	362	362	362	362	362
Võlakoormus	Pearson Correlation	-,439**	-,310**	-,118*	,329**	,095	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,025	,000	,072	
	N	362	362	362	362	362	362

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Allikas: autori koostatud SPSS pakettis lisade 3-8 andmete põhjal

Lisa 10. Regressioonanalüüsi tulemused kasutades statistikapaketti SPSS

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	LnSKPpercapita , Völakoormus, Maksukoormus ^b		Enter

a. Dependent Variable: TMosakaal

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,742 ^a	,551	,547	4,47054

a. Predictors: (Constant), LnSKPpercapita, Völakoormus,

Maksukoormus

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	8773,499	3	2924,500	146,329	,000 ^b
	Residual	7154,897	358	19,986		
	Total	15928,396	361			

a. Dependent Variable: TMosakaal

b. Predictors: (Constant), LnSKPpercapita, Völakoormus, Maksukoormus

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	83,946	3,012		27,868	,000	
	Maksukoormus	-,398	,052	-,367	-7,576	,000	,534
	Võlakooormus	-,016	,008	-,070	-1,865	,063	,884
	LnSKPpercapita	-3,515	,403	-,417	-8,720	,000	,550

a. Dependent Variable: TMosakaal

Allikas: autori koostatud SPSS pakettis lisade 3 ja 5-8 andmete põhjal

SUMMARY

CONSUMPTION TAXES IN EUROPEAN UNION

Marion Laido

Tax policies and tax structure have become important issues on the political agenda of the European Union after the financial and economic crises that influenced countries worldwide and especially member states of the European Union. Firstly, governments have to consolidate public finances and boost sustainable growth. In addition stability of tax revenue is important, so member states have to seek for new taxes or change the existing tax system.

The purpose of this master`s thesis was to exteriorize the connection between the exploitation of consumption taxes and the rate of return in the member states of European Union. To analyse and achieve the purpose of this thesis firstly objectives of a tax system were described. Today tax systems have two main purposes. Fiscal function of tax system is to raise revenue for the government for its public expenditure. Regulative purpose on the other hand means influencing the behaviour of taxpayers through taxes. Additionally the definition of tax and principles of designing a tax system were observed and the theory of consumption taxes was thoroughly handled. With consumption taxes the usage of a product/service is taxed and the point of taxation is the time of a transaction. Consumption taxes have many advantages when compared with other taxes. It is important to point out in the context of thesis that consumption taxes are considered to be more growth-friendly than company and personal income taxes. Consumption taxes have different purposes, there are taxes on general consumption (value-added tax) with fiscal purpose and taxes on specific goods and services (excise duties) that have fiscal and regulative purposes.

Furthermore tax policies of the European Union were handled bringing out principles according to what European Union practices its tax policies. As an important point for this master's thesis it should be noted that European Union suggests to use more consumption, property and environmental taxes, to use less distortive taxes and reduce the tax burden of labour. As an important topic harmonization of consumption taxes in the European Union was handled. The need for harmonization in the European Union comes mostly from single market, efficiency and competitiveness of single market is considered important and because of that tax competition among member states is considered harmful.

As a result of the analysis in the empirical part of the master's thesis, tax burden in the European Union during the years 2000-2012 has not changed significantly, there has been some fluctuation. Tax burden in old member states is higher than in new ones. As a ratio of gross domestic product tax revenue was most influenced by the economic and financial crises starting at 2008. After the crises tax burden increased because member states had to take action and make taxation policy decisions. Mostly value added tax rates were risen and new taxes on financial institutions and property were levied. In addition to rising taxes, GDP decreased more than average which had an impact on tax burden indicator.

Resulting from the analysis of statistics during the period observed the ratio of capital taxes decreased, consumption taxes increased and the ratio of labour taxes was almost stable in the European Union. Important is that old member states have decided to tax more income and property and new member states on the other hand tax more consumption and this difference is increasing as a trend. The main reason why the ratio of consumption taxes in total tax revenue has risen is the increasing importance of value added tax. Nineteen member states out of 28 have risen the VAT rates meaning that also old member states have done that and it came important as a part of exit strategy from the financial crises.

In conclusion of the statistical analysis of excise duties in the European Union, tobacco, alcohol and energy products excise duties are more important revenue sources in new member states than in old ones and the difference has increased during the period under observation. The main reason for that is when new member states entered the union they had to make changes to their taxation policy to comply with the EU regulations.

To achieve the purpose of the thesis correlation and regression analysis was performed bringing out the connections between the exploitation of consumption taxes and the rate of return of a member state. In addition, to explain the different level on exploitation of consumption taxes in member states, analysis was carried out between exploitation of consumption taxes and other economic indicators. Based on the correlation and regression analysis the author made conclusions of the exploitation of consumption taxes in the EU member states. There are still significant differences in tax structures of member states although they operate in single market and taxes have been harmonized. Differences in exploitation of consumption taxes can be explained through economic indicators. Analysis performed showed that rate of return is an important indicator when explaining the differences in tax structures. Rate of return has direct impact on the exploitation of consumption taxes. New member states tax more consumption and the difference has increased during the period under observation as new member states had to raise consumption taxes to comply with EU regulations due to harmonization. The rate of return is low in new member states meaning that there is less income to tax. Consumption taxes are used more in member states where the overall tax burden and are is low and these are new and poorer member states. The rate of return is high in old member states, so they use more income tax. European Union has suggested to make the tax structure more growth-friendly reducing labour taxes and substitute these with the income from property and consumption taxes, but there is no clear movement towards that suggestion. The reason why there is no movement towards more growth-friendly tax systems is the fact that there are already high tax rates of consumption taxes in EU 15 member states and raising of these would mean the loss of competitiveness of their goods/services. On the other hand reducing income taxes could threat public finances as due to high debt liability the overall tax burden cannot be reduced. The facts pointed out previously in this section help to explain why tax structures among member

states differ, why new member states tax more consumption, why the proportion of consumption taxes has risen in new member states and why old member states have not made changes in tax structure to make it more growth-friendly as the European Union has suggested.

To elaborate the master`s thesis more indicators could be used in correlation and regression analysis to explain why there are differences in exploitation of consumption taxes among member states. The analysis could be repeated in a few years time to see if there has been any changes and if the influences of the economic and financial crises have started to retreat and if the tax burden has started to decrease in the European Union. In addition to see whether the old member states still don`t want to or are not able to decrease the level of income taxes as the European Union has suggested them to do.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Marion Laido (sünnikuupäev 24.12.1984),

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Tarbimismaksude kasutamine Euroopa Liidu liikmesriikides“, mille juhendaja on dotsent Viktor Trasberg,
 - 1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, **12.01.2016**