

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Mart Tatrik

MAKSUDE STRUKTUURI JA MAKSUTULUDE VAHELINE
SEOS

Lõputöö

Juhendaja:
Indrek Saar, PhD

Tallinn 2014

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2014
Töö pealkiri: Maksude struktuuri ja maksutulude vaheline seos.	
Töö pealkiri võõrkeeles: The link between the structure of taxes and tax revenue.	
Töö autor: Mart Tatrik	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
Allkiri:	
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 39 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 45 allikat. Töö on aktuaalne, kuna majanduslanguse tõttu seisavad paljud riigid silmitsi eelarvedefitsiidi probleemidega. Kuna maksud on oluline osa riikide sissetulekust, on vaja analüüsida maksude struktuuri ja maksutulude vahelise seose olemasolu, et selgeks teha, kas riikide maksupoliitika on majanduslikult põhjendatud.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on uurida maksude struktuuri seost maksutulude laekumisega. Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud neli uurimisülesannet:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Anda ülevaade maksustamisest ning maksude liigitusest.2. Anda ülevaade maksude ja majanduse vastastikustest mõjudest.3. Anda statistiline ülevaade Eesti maksude struktuurist ning maksutulude laekumisest.4. Analüüsida maksude struktuuri ja maksutulude laekumise vahelist seost. <p>Töö teoreetilises osas antakse ülevaade maksustamisest, maksude liigitamisest, maksude ja majanduse vastastikustest mõjudest. Töö teises osas antakse statistiline ülevaade Eesti maksude struktuurist ning maksutulude laekumisest. Teostatakse ka statistiliste andmete analüüs, et hinnata maksude struktuuri ja maksutulude laekumise vahelise seost.</p> <p>Lõputöö kirjutamisel jõudis autor järeldusele, et saab jaatada maksude struktuuri ja maksutulude laekumise seose olemasolu. Majandustsükli muutustele on tundlikum otseste maksude laekumine ning vähemtundlik kaudsete maksude laekumine, mistõttu võib õigustatuks pidada ka Eesti maksupoliitilist tendentsi üha enam kaudsete maksude poole suunduda.</p>	
Võtmesõnad: maksude struktuur, maksutulude laekumine, SKP, automaatsed stabilisatorid, riigitulud, maksustamine, otsesed maksud, kaudsed maksud	
Võõrkeelsed võtmesõnad: tax structure, tax revenue, GDP, automatic stabilizers, government revenue, taxation, direct taxes, indirect taxes	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Indrek Saar	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. MAKSUSTAMINE JA SELLE MAJANDUSLIKUD MÕJUD	5
1.1. Maksustamise eesmärk ja maksude liigitamine.....	5
1.2. Maksude ja majanduse vastastikused mõjud	12
2. MAKSUDE STRUKTUUR NING MAKSUTULUDE LAEKUMINE EESTIS	19
2.1. Maksude struktuur Eestis	19
2.2. Maksude struktuuri seos maksude laekumisega Eestis	24
KOKKUVÕTE	31
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	35
TABELITE JA JOONISTE LOETELU	39

SISSEJUHATUS

Perioodidel, mil sisemajanduse koguprodukt (SKP) kasvab kiiremini, laekub majandusteoreetilise eelduse järgi makse rohkem ning majanduslanguse korral vastupidiselt vähem. Otseste ja kaudsete maksude laekumine muutub SKP muutudes erineval määral. Viimane majanduslangus mõjutas riike erinevalt ning seetõttu tasub uurida maksutulude laekumise seost maksude struktuuriga. Oluline on see juhul, kui sõltutakse suhteliselt enam ühte liiki maksude laekumisest, olgu need siis kaudsed või otsesed.

Riikide maksupoliitika on erinev ning see on tingitud erinevatest faktoritest. Mõned valitsused soosivad enam kaudsetele maksudele toetumist, mõned vastupidiselt sõltuvad enam otsestest maksudest. Kuna maksulaekumised moodustavad ligikaudu kolmveerandi Eesti riigi tuludest, on autori hinnangul oluline uurida maksude struktuuri tundlikkust erinevate majandustsüklite suhtes.

Teema aktuaalsus tuleneb faktist, et viimase majanduslanguse järel seisavad paljud riigid (sealhulgas ka Eesti) silmitsi eelarvedefitsiidi probleemidega. Maksutulud moodustavad suure osa riigituludest, Eestis näiteks umbes 75%. Kuna maksud on oluline osa riikide sissetulekust, on vaja analüüsida maksude struktuuri ja maksutulude vahelise seose olemasolu, et selgeks teha, kas riikide maksupoliitika maksude struktuuri osas on majanduslikult põhjendatud.

Teema on uudne, kuna autorile teadaolevalt ei ole sellist analüüsi veel Eestis läbi viidud. Rahvusvaheliselt on avaldatud sarnaseid uurimusi: näiteks on uuritud erinevate maksude mõju majanduse kasvule. Eurostat on läbi viinud uuringuid maksutrendidest Euroopa Liidus, mis käsitleb ka maksude struktuuri erinevates riikides (erinevate maksude osakaalu riigi kogu maksutuludest), kuid maksude struktuuri seoseid maksutulude laekumisega seal analüüsitud ei ole.

Käesoleva töö probleem seisneb selle kindlaks tegemisel, millist tüüpi maksude laekumine muutub SKP muutudes rohkem ja milliste vähem. Kui selgub, et ühte liiki maksude laekumine muutub vastavalt rohkem, võib nende riikide maksupoliitika tulemuseks olla suurem majanduslik ebastabiilsus, mis sellist laadi maksudest enam sõltuvad ning sarnast poliitikat ka edaspidi jätkata plaanivad.

Töö eesmärgiks on uurida maksude struktuuri seost maksutulude laekumisega.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade maksustamisest ning maksude liigitusest.
2. Anda ülevaade maksude ja majanduse vastastikustest mõjudest.
3. Anda statistiline ülevaade Eesti maksude struktuurist ning maksutulude laekumisest.
4. Analüüsida maksude struktuuri ja maksutulude laekumise vahelist seost.

Töö koostamisel kasutatakse kvantitatiivset uurimismeetodit, mille jaoks vajalike empiiriliste andmete kogumiseks kasutatakse ametlikku statistikat Statistikaametist, Rahandusministeeriumist ning Eurostatist maksude laekumise kohta erinevatel aastatel ning erinevates riikides. Teoreetilisest osast ülevaate andmiseks kasutatakse erinevat erialast kirjandust, teadusartikleid, Eesti Vabariigi seadusi, riigieelarvet ning nende juurde käivaid seletuskirju.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis käsitletakse lõputöö teoreetilist poolt, kus antakse ülevaade maksu mõistest ning käesolevas töös kasutatavast liigitusest - ehk maksude struktuuri koosnemisest kaudsetest ja otsestest maksudest ning sellest, mida nimetatud jaotus endas kätkeb. Samuti antakse ülevaade maksude ja majanduse vastastikustest mõjudest.

Teises peatükis teostatakse andmete statistiline analüüs, et hinnata uurimisülesannetes püstitatud seoste olemasolu, et selgeks teha, kas kaudsete või otseste maksude laekumine muutub erineval määral erinevates majandustsüklites. Esmalt koostatakse ülevaade maksude struktuurist, maksutulude laekumisest ning SKP muutumistest aastate lõikes Statistikaameti andmete põhjal ning seejärel uuritakse seoste olemasolu ning viiakse läbi andmete analüüs.

1. MAKSUSTAMINE JA SELLE MAJANDUSLIKUD MÕJUD

1.1. Maksustamise eesmärk ja maksude liigitamine

Üheks riikide tekkimise põhjuseks ajalooliselt oli see, et läbi võimu on lihtsam tagada kogukonna turvalisus ja heaolu. Üksikindviid loovutas osa oma isiklikust vabadusest, andes võimu üle suuremale organile (keskvõimule), et see saaks tagada parema elu individile ja ka teistele vastava kogukonna liikmetele. Parema elujärje tagamine kätkeb endas suurt hulka ülesandeid avalikule sektorile ning võimu teostajana peab ta neid täitma talle määratud eesmärgi saavutamiseks. Vastavate ülesannete täitmine nõuab aga rahalisi ressursse ning olulise osa iga riigi sissetulekutest moodustavad maksutulud.

Maksu defineeritakse sarnaselt nii seadusandluses kui teoreetilises kirjanduses. Vastavalt OECD üldisele klassifikatsioonile käib termin maksud valitsusele tehtavate kohustuslike, vastutasuta maksete kohta. Täpsustatud on, et vastutasuta maksega on tegemist selles mõttes, et valitsuse poolt isikule pakutavad hüved ei ole üldjuhul proportsionaalsed tehtud väljamaksega. (OECD ... 1996) Maksustamine on erinev teistest inimestevahelistest rahalistest tehingutest, sest maksu tasumine on kohustuslik, kuid teised tehingud vabavolilised (Stiglitz 1995:385). Sellised kohustused peavad aga õigusriigis olema seadustega reguleeritud.

Maksu mõiste legaaldefiniitsioon Eesti õigusruumis on sätestatud Maksukorralduse seaduse (MKS) teises paragrahvis, mille kohaselt on maks 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 rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses ja tähtaegadel ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks (Maksukorralduse seadus, 20.02.2002). Definiitsioon on sarnane OECD üldklassifikatsiooniga, ent lisatud on täpsustus maksude kasutamise eesmärgi kohta.

Maksud on eksisteerinud praktiliselt ajast, kui tekkisid organiseeritud valitsused. Kuigi nende vorm on ajalooliselt muutunud, on säilinud nende kohustuslik iseloom. Tänapäeval on maks rahaline kohustus. Keskajal võis maksu tasumine seisneda ka teenuste osutamises. Inimene,

kes maksab konkreetse osa oma sissetulekust valitsusele, töötaks justkui valituse jaoks selle osa ulatuses. (Stiglitz 1995:386) See tähendab, et tänases Eestis, 2014. aastal, töötaks inimene 21% oma ajast valitsusele, kui aluseks võtta vaid kehtiv tulumaksumäär. Aastast viiendik oleks seega justkui riigi jaoks töötatud. Sellises valguses on tegemist aga väga koormava kohustusega ning igasugune õiguste piiramine ja kohustuste panemine isikule peab õigusriigis olema põhjendatud.

Makse kogutakse mitmetel põhjustel. Maksude kogumiseks on kaks põhieesmärki: fiskaalne eesmärk (riigi tegevuseks vajalike tulude saamine) ja regulatiivne eesmärk (nt teatud kaupade tarbimise piiramine, siseturu kaitse, keskkonnasäästliku tootmise soodustamine, investeringute soodustamine, tulude ümberjaotamine ühiskonnas või muud sotsiaalpoliitilised eesmärgid). (Paragrahv...10.04.2014) Regulatiivne eesmärk hõlmab endast lisaks muule tubaka- ja alkoholiaktsiise, tollimakse ning keskkonnamakse.

Maksutulude kogumine fiskaalsel eesmärgil on vajalik, et riik saaks pakkuda avalikke kaupu. Puhas avalik kaup kätkeb endas järgmisi omadusi:

1. Avaliku kauba piirkulu võrdub nulliga: see tähendab, et tarbijate lisandumisega ei kaasne lisakulusid.
2. Isikuid ei saa kauba tarbimisest välja jätta, isegi kui neil puudub soov seda kaupa tarbida, näiteks riigikaitse.
3. Kõik ühiskonnaliikmed tarbivad kaupa samal määral, seda ei saa tagasi lükata, näiteks õigusriigis kehtivad seadused. (Nightingale 2002:3)

Lisaks tulude kogumisele ning kaupade tarbimise piiramisele, on maksustamisel veel põhjendusi. Maksudega saab ühiskonnas tulusid ümber jaotada, et vähendada vaesust ning tõsta sotsiaalset heaolutaset. Samuti on modernse maksusüsteemi oluliseks ülesandeks ökonoomiline reguleerimine, mis tähendab, et maksude abil saab tagada ettevõtluseks kõlbliku ning sobiva keskkonna ja infrastruktuuri ning seeläbi edendada üldist majanduslikku heaolu. Euroopa maksusüsteemide juures saab üheks maksustamise eesmärgiks pidada ka harmoniseerimist ja ühtsustamist, mille sisuks on Euroopa Liidu liikmesriikide vaheliste maksusüsteemide ühildamine ning koordineerimine. (Nightingale 2002:4) Maksustamine on seega mitmetest majanduslikest aspektidest põhjendatud, kuid oluline on see ka riigile tulude kogumise seisukohast.

Riigi tegevus hõlmab paljusid valdkondi. Heaoluriigi mõistet kasutatakse riigi kohta, mis tegeleb traditsiooniliste funktsioonide (riigi valitsemise ja kohaliku omavalitsuse korralduse,

seadusandluse ja õigusemõistmise korraldamise, riigikaitse ning avaliku korra tagamise) kõrval ka rahaliste ülekannete, sotsiaaltoetuste, sotsiaalkindlustuse, tervishoiu, hariduse ja muu sotsiaalvaldkondadega seotuga laiemas tähenduses. (Soosaar 2008:8) Kõigi nende ülesannete täimiseks vajaminevate rahaliste vahendite hankimine on kaetud maksude kogumisega fiskaalsel eesmärgil.

Kõiki riigi funktsioone ei saa täita vaid ühe maksu kehtestamisega: esiteks põhjustaks see liialt suure koormuse ühele konkreetsele maksuobjektile ning teiseks pidades silmas maksude regulatiivset eesmärki, ei saaks erinevate konkreetsete kaupade tarbimist piirata ühe ja sama maksuga (nt regulatiivsel eesmärgil maksustatakse alkoholi alkoholiaktsiisiga ning tubakat tubakaaktsiisiga). Riigis kehtivaid makse saab liigitada erinevalt ning selline jaotus ei olene nende ülaltoodud kogumise eesmärgist.

Definitsiooni järgi tulenevad maksud küll seadusest, kuid need võivad olla reguleeritud erineval tasandil, mis tähendab, et üks võimalik liigitamise viis on liigitamine selle alusel, millisel organil on nende kehtestamise pädevus. Riiklikud maksud kehtestab riigi seadusandlik organ maksuseadustega, kohalikud maksud kehtestab vastava omavalitsusüksuse esindusorgan oma üldaktiga. (Lehis 1998) Riiklike makse on Eestis praegu 8 ja nad on loetletud MKS § 3 lg 2. Veel saab makse liigitada:

1. objekti järgi subjektiivseteks ja objektiivseteks;
2. püsivuse järgi ühekordseteks ja jooksvateks;
3. sooritamise viisi järgi sissenõutavateks, tähtajalisteks ja kinnipeetavateks;
4. eesmärgi järgi üldisteks ja erieesmärgiga;
5. maksumäära alusel proportsionaalseteks, progresseeruvateks ja regresseeruvateks;
6. majandusliku baasi alusel tulu-, omandi- ja tarbimismaksudeks;
7. koormuse avaldumise järgi otsesteks ja kaudseteks. (Lehis 1998)

Loetelus on välja toodud, et maksude liigitamine otsesteks ja kaudseteks tähendab maksude liigitamist koormuse avaldumise järgi. Selline liigitus sõltub sisuliselt seadusandja poolt mõeldud maksustamise tehnikast: otsestest makse iseloomustab eeldatav maksukohustuslane ja maksukoormuse kandjate isikute kokkulangevus. Kaudsete maksude puhul on kontrastselt aga maksukoormuse tegelik kandja isik, kelle ostetud kaup või teenus selle hinnas sisalduva maksu võrra kõrgem on, kuid maksukohustuslane on isik, kellelt kaup või teenus soetatatakse (Englisch 2009:1). Kaudse maksu puhul on tegelik maksukoormuse kandja seega tarbija, kes maksab selle hinnalisandina maksukohustuslasele. Selle alusel tehakse ka eristus otsestest

maksust, kus seaduses sätestatud maksukohustuslane on maksukoormuse kandjaga sama isik. (Lehis 1998) Makse sedasi liigitades jääb mõlema liigi alla suurel hulgal erinevaid makse, mille osakaal maksutuludest on samuti erinev.

Eestis kehtivad kaudsed maksud on aktsiisid, käibemaks, tollimaks ja hasartmängumaks. Aktsiisid kehtestatakse konkreetsetele väljavalitud toodetele, reeglina alkohol, tubakas ja kütus. Arengumaades moodustavad nimetatud kolme kaubaliigi aktsiisimaksud kokku sageli üle kahe kolmandiku kõigist aktsiisituludest. Lisaks neile on sageli maksustatud ka karastusjooigid, tsement, tekstiilid, suhkur ja hasartmängud. Aktsiisiga maksustamiseks valitud kaupadele saab reeglina omistada vähemalt ühe loetletud tunnustest: esiteks, nende tootmine ja müük on valitsuse järelevalve all; teiseks iseloomustab neid mitteelastne nõudlus; kolmandaks on nad majanduslikus tähenduses käsitletavat luksuskaupadena; ja neljandaks kaasnevad nende tarbimisega negatiivsed välismõjud või nende tarbimine ei loo ühiskonnale mingit lisaväärtust. (McCarten ja Stotsky 1995:100) Eestis on kehtestatud aktsiisimaks pakenditele, kütusele, tubaka- ning alkoholitoodetele ja elektrile.

Sarnaselt aktsiisile on ka käibemaks kaudne tarbimismaks, kuid see hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid. Veel erineb käibemaks aktsiisidest selle poolest, et hõlmab kõiki müügitasandeid ning maksuobjektiks on kauba või teenuse väärtus. Aktsiisid on ühetasandilised maksud, kus maksubaas on seotud kauba koguse, mitte väärtusega. Käibemaks on küll universaalne, kuid osa spetsiifiliste tarbimismaksudega maksustatud kaupu ja teenuseid on siiski käibemaksust vabastatud. (Lehis 2004:353) Vabastused on omakorda ellu viidud erinevatel kaalutlustel, näiteks võib madalama käibemaksumääraga (või maksust vabastada) teenused või tooted, mille tarbimist soovib valitsus soosida.

Hasartmängumaks on üks tarbimismaksu liik, mis asendab selles valdkonnas käibemaksu. Suurem osa hasartmängumaksust laekub mängulaudadel ja –automaatidel toimuvatelt õnnemängudelt. See osa maksust on kehtestatud kindlates määrades sõltumata mängus tehtud panustest ja mängukoha tulust. (Lehis 2004:460) Hasartmängumaksu laekumised jaotatakse Eesti Kultuurkapitali (63% ulatuses kultuuriehitiste rajamiseks), Hasartmängumaksu Nõukogu, Siseministeeriumi ning Eesti Punase Risti vahel. (Hasartmängumaks...10.04.2014.) Maksustatakse mittesoositud tegevust ning sellest laekunud tulud rakendatakse kultuuri edendamisele.

Järgmine Eestis kehtiv kaudne tarbimismaks on tollimaks, mida võib küll maksuks lugeda vaid tinglikult. Kui aktsiiside eesmärk on teatud toodete tarbimist reguleerida, siis tollimaksu

eesmärgid on tavaliselt majanduspoliitilised. Tollid on käibelt laekuv maks, kuid käive pole mitte võõrandamistehing vaid kauba liikumine üle piiri. (Lehis 2004:463-464) Eestis on kaudsetest maksudest oluline roll tulude laekumisel eelkõige käibemaksul ja aktsiisidel.

Otsestest maksudest kehtivad Eestis tulumaks, maamaks ja raskeveokimaks. Maamaks on küll riiklik maks kuid laekub asukohajärgesele kohalikule omavalitsusele. (Maamaksuseadus, 06.05.1993) Maamaks on üks väheseid omandil põhinevaid makse. Selle objekt on maatükk sõltumata sellest, kas ja kui palju sellelt tulu teenitakse. Raskeveokimaksuga maksustatakse veoste transpordiks ettenähtud liiklusregistris registreeritud 12-tonnise või suurema registri- või täismassiga veoauto ning veoautost ja ühest või enamast haagisest koostatud 12-tonnise või suurema registri- või täismassiga autorong, mille veoauto on registreeritud liiklusregistris. (Raskeveokimaksu seadus, 18.10.2000) Raskeveokimaksul ning maamaksul on otsestes maksudes marginaalne roll võrreldes tulumaksuga.

OECD definitsiooni järgi on tulumaks (sissetulekutele kehtestatud otsene maks – „*direct tax on income*“) riigi poolt kehtestatud maks töö eest, vara või kapitali võõrandamise eest või ükskõik millisest muust allikast saadud tuludele. (OECD ... 2007:206) Tulumaks on otsene, subjektiivne, perioodiline ja proportsionaalne maks. Tulumaksuga on maksustatud kõik isikud ning tulumaksu tajub isik maksudest kõige selgemalt, kuna see vähendab otse maksumaksja tulu. (Lind 2003) Tulumaks on subjektiivne maks, sest maksuobjekt on seotud konkreetse isiku kogu maksustamisperioodil saadud tuluga. Sellega ei maksustata eraldi üksikuid tehinguid, vaid isiku kogu majandustegevuse tulemit. (Lehis 2004:216) Tulu on võimalik teenida erinevatelt tegevustelt, mistõttu on ka tulu liike palju. Tulumaks kehtestatakse kõigi riigi poolt valitud tululiikide maksustamiseks, mistõttu on tegemist ka olulise maksutulude allikaga.

Sotsiaalmaks on pensionikindlustuseks ja riiklikuks ravikindlustuseks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud rahaline kohustus (Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000). Sotsiaalmaksuga maksustatakse aktiivsest tegevusest (töötamisest, ettevõtlusest) saadud tulu (Sotsiaalmaks...10.04.2014). Sotsiaalmaksu tasub töötaja eest tööandja. Sotsiaalmaksu tuleb ettevõtjal maksta nii töötasudelt kui ka erisoodustustelt. Mõningatel erijuhtudel tasub sotsiaalmaksu Eesti riik – näiteks erinevate hooldajatoetust saavate isikute ning paljulapseliste perede eest. (Sotsiaalmaks...2014) Eesti sotsiaalkindlustusmaksete süsteem on üles ehitatud ebahühtlaselt. Riiklikku pensionikindlustuse ja ravikindlustuse finantseerimiseks on kehtestatud sotsiaalmaks, töötuskindlustuse ja kohustusliku kogumispensioni maksed on aga

kehtestatud sundkindlustusena, mida administreeritakse maksudena. (Lehis 2004:313) Sotsiaalmaksud on konkreetsel otstarbel kogutavad maksud üksikisiku sotsiaalse heaolu tagamiseks ja kindlustamiseks, mistõttu kuuluvad nad käesoleva töös käsitlemisele kolmanda maksude struktuuri liikmena kaudsete ja otseste maksude kõrval.

Ülal on loetletud Eestis kehtivad maksud. Riikidel on erinevad maksusüsteemid, mis tähendab, et erinevad on ka maksud ise ning nende osatähtsus. Seetõttu võib tekkida erisusi riikide maksude struktuuris nende arenguastmest ja majanduse ülesehitusest lähtuvalt. Teatud ulatuses võivad erinevused lihtsalt peegeldada riigisiseseid sotsiaalseid eelistusi avalike ja erakaupade osas. Riigid erinevad suures ulatuses näiteks riigikaitsele tehtavate kulutuste või infrastruktuuri investeerimise poolest, samuti selle osas, kuivõrd suur osakaal on riigi poolt tasuta pakutaval haridusel ja sotsiaalkindlustusel. Kõrgemad avaliku sektori kulutused nõuavad ka suuremaid tulusid, mis omakorda tähendab kõrgemaid maksumäärasid. (Gordon ja Li 2008:1) Erinevuste aluseid on aga teisigi.

Samuti võivad erinevused riikide maksusüsteemides ja –struktuuris näidata poliitilist toetust tulude või jõukuse ümberjaotamisele. Kui rõhk ümberjaotamisel on suur, on kõrgemad maksumäärad suurema sissetulekuga inimeste tuludelt iseenesestmõistetavad, et finantseerida vaestele kehtivaid madalamaid maksumäärasid või neile tehtavaid tulude ülekandeid. Valitsused, mis eelistavad tulude ümberjaotamist, sõltuvad enam progresseeruvast tulumaksust, ning teised valitsused võivad fokuseerida vähem eelnimetatud maksule ning kasutada eelkõige proportsionaalseid makse nagu käibemaks. (Gordon ja Li 2008:1) Proportsionaalsete maksudega on kõigil inimestel sama maksumäär mistõttu koormab see võrdse määraga nii kõrgema kui madalama sissetulekuga inimesi ning tulude ümberjaotamise funktsioon nõrgem.

Riigi eelarvetulude allikana on arenenud riikides tähtsamal kohal otsesed maksud (tulumaks ja sotsiaalkindlustusmaks). Arengumaades domineerivad kaudsed maksud (eriti väliskaubandusmaksud), kuna neid on lihtsam koguda. (Parts 2012:51) Kaudseid makse on lihtsam hallata kui otseseid makse, mis vähendab kogumise ja sissenõudmisega seotud kulutusi ning nende igakordsetest kogumistest laekuvad suuremad summad kui paljude teiste maksude kogumisest (KPMG 2011:2). Väliskaubandusmaksud, näiteks imporditollid saab piiriületajatelt koheselt kinni pidada, mis on vähem keeruline protsess kui näiteks ettevõtetes töötavate isikute makstavate tasude kontrollimine.

Mõnede maksude kogumine on seega keeruline, kui puudub vastavaotstarbeline toimiv haldusaparaat. Otseste maksude laekumise tagamiseks peaks kehtima tasemel sissenõudmise ja kontrollimise süsteem. Näiteks võivad vaesemates riikides puududa head maksude kogumise meetodid, nagu modernse infotehnoloogia poolt pakutavad eelised (Gordon ja Li 2008:3). Näiteks Eestis olevat e-maksuametit (ja muid elektroonilisi lahendusi maksude kogumise tõhusamaks muutmiseks) ei pruugi paljudes riikides olla.

Riikide rikkuse kasvuga kaasneb reeglina ka ulatuslik finantsstruktuuride areng ning sõltuvus suurtest, ametlikest organisatsioonidest kui tööandjatest ja tuluallikast. Sellised arengud teevad valitsustele lihtsamaks jälgida, mõõta ja maksustada kasvavat sissetulekut. Kontrastina on vähem arenenud riikides suurem osa majandustegevusest killustatud väikeste ettevõtete tegevusel, mis sageli tegutsevad ka mitteametlikult ja väljaspool organiseeritud finantssektorit ning seetõttu on nende maksustamine keeruline. (Bird 2010:2) Kui sellisest tegevusest teenitud tulu soovitakse siiski kulutada, tuleb tihti kasutada ametlike asutuste teenuseid (nt suuremad poeketid, hotellid, pangad). Kui nende teenuste või kaupade pealt koguda aktsiise või käibemaksu (kaudseid makse), on võimalik riigil osa maksutulust kätte saada. Seetõttu sõltuvad vaesemad ja vähemarenenud riigid ka enam kaudsetest maksudest.

„Euroopa Liidu uuemad liikmesriigid maksustavad enamjaolt tarbimist, vanad aga tulu ja omandit. Neljateistkümnes, ehk ligikaudu pooltes Euroopa Liidu riikides on tarbimismaksude osatähtsus viimase viie aasta jooksul kasvanud. Samal ajal on enamik ehk 21 riiki vähendanud tulu- ja omandimaksude osa oma maksutuludes“ (Lill 2013). Kuigi arengumaad sõltuvad suhteliselt enam kaudsetest maksudest, on Euroopa ja ka Eesti maksupoliitika suundumas otseste maksude vähendamise poole.

Riigil on oma ülesannete täitmiseks tarvis rahalisi ressursse. Nende kogumise peamiseks vahendiks on väljakujunenud maksud. Maksud on Eestis kehtiva MKS-st tuleneva legaaldefiniitsiooni järgi seadusega riigi avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus, mis kuulub täitmisele seaduses ettenähtud korras ning millel puudub otsene vastutasu maksumaksja jaoks. Maksude liigitamiseks on mitmeid aluseid, kuid käesoleva töö raames lähtutakse eelkõige maksude jaotamisest kaudseteks ja otsesteks, see tähendab maksude liigitamist koormuse avaldumise järgi. Otseste maksude puhul on tegelik maksukoormuse kandja maksukohustuselasega samas isikus, kaudsete maksude puhul on tegemist aga eraldi isikutega: reeglina maksukoormuse kandja tarbija, kes tasub maksusumma hinnalisandi näol

maksukohustuslasele. Kuna kaudseid makse on reeglina lihtsam hallata kui otseseid makse, domineerivad arengumaades kaudsed maksud ning arenenud riikides otsesed maksud. Maksustruktuuri erinevus võib siiski olla tingitud ka teistest teguritest nagu riigi sotsiaalpoliitilistest eelistustest ning hetkel on paljud Euroopa Liidu riigid liikumas otseste maksude vähendamise ja kaudsete maksude osakaalu suurendamise suunas.

1.2. Maksude ja majanduse vastastikused mõjud

Valitsusel on maksustamiseks mitmeid põhjuseid ning maksude maksmise kui tõsiasjaga on ühiskond üldiselt leppinud, kuigi leidub ka isikuid, kes maksmisest kõrvale hoiduvad. Kuigi maksustamise vajalikkus on põhjendatud, on maksudel ka paratamatult omad pärssivad mõjud ja tagajärjed ühiskonnale. Reeglina on maksude maksmine iseenesest inimestele koormava mõjuga, kuna oma teenitud tulust kantakse mingi osa alati riigile üle, olenemata, et sellest saadavad hüved neile kasulikud on või kasulikuks osutada võivad. Maksude mõju hindamine majandusele tervikuna on aga kompleksne protsess.

Kõik maksud mõjutavad majanduslikku käitumist. Maksud kannavad ressursse üle üksikisikult valitsusele. Üksikisikud peavad selle tulemusel oma käitumist mingil viisil muutma. Kui nad ei kohanda tehtava töö hulka, peavad nad oma tarbimist vähendama. Nad võivad hakata rohkem töötama ja vähendada oma vaba aega. Rohkem töötades on tarbimise vähenemine väiksem. Siiski on oluline täheldada, et kuidas üksikisikud ka ei kohaneks, halvendab maksude tõstmine ikkagi nende olukorda. Kuid mõned maksud halvendavad inimeste heaolu vähem kui teise. Põhjus on selles, et mõned maksud tekitavad suuremat majanduslikku ebaefektiivsust kui teised. (Stiglitz 1995:437)

Maksustamine peab olema nii kavandatud, et selle negatiivne mõju majanduslikule efektiivsusele oleks minimaalne või olematu. Maksustamist võib kasutada mõnikord ka positiivselt, mõne turutõrke korrigeerimiseks, näiteks välismõjude likvideerimiseks. Korrigeerivad maksud ühest küljest hangivad riigile tulusid ja teisest küljest parandavad ressursside jaotamise efektiivsust. (Stiglitz 1995:392) Näiteks võiks tuua keskkonnamaksud, mida suunatakse varasemalt tekitatud kahjustuste likvideerimiseks, või tubakaaktsiis, kui seda suunatakse suitsetamist vähendavate kampaaniate rahastamiseks jmt.

Maksude majandusliku mõju hindamiseks on mitmeid erinevaid viise, kuid selleks, et iseloomustada ühe riigi majanduslikku seisut, on sisuliselt alati keskne roll sisemajanduse

koguprodukti (SKP) mõistel. SKP mõõdab riigis kindla perioodi jooksul loodud teenuste ja kaupade lõpptarbimise kogusummat rahaliselt (Mankiw 2014:200). SKP koosneb erinevatest komponentidest: tarbimiskulutused, investeeringud, netoeksport, avaliku sektori kulutused (Fixler, Greenaway-McGrevy ja Grimm 2011:13).

Tarbimiskulutused hõlmavad majapidamiste kulutusi kaupadele ja teenustele. Investeeringud tähendavad selliste kaupade soetamist, mida kasutatakse tulevikus uute kaupade ja teenuste tootmiseks. Valitsuse kulutused hõlmab avaliku sektori poolt tehtud kulutused kaupadele ja teenustele, sealhulgas ka avaliku sektori töötajate palgad ja ja kulutused avalikele kaupadele. Netoeksport on välismaale müüdud siseriiklikult toodetud kaubad (eksport) miinus välisriigist soetatud kaubad (import). (Mankiw 2011:497-498)

Erinevate maksude mõju SKP komponentidele on erinev. Tarbimiskulutused on mõjutatud eelkõige tarbimisega seotud maksudest. Eestis oleks siin kõige relevantsemad näited aktsiisid ja käibemaks. Kuigi Eestis aktsiisiga maksustatavad kaubad on suuresti hinna osas mitte-elastsed, mõjutab aktsiiside muutmine mingil määral nende tarbimist. Käibemaksuga saab mõjutada üldist kaupade ja teenuste tarbimist. Investeeringud on suures osas samade maksude poolt sarnaselt mõjutatud.

Otsesed maksud, eelkõige füüsilise isiku tulumaks, mõjutavad samuti tarbimiskulutusi. Mida väiksem on sissetulekult maksuna loovutatav osa, seda rohkem jääb vaba raha kulutamiseks või säästmiseks. Kui kätte jääb rohkem raha, on tõenäoline, et ka kulutatakse rohkem.

Valitsuse kulutused sõltuvad suurel määral sellest, kui palju neil kasutamiseks ressursse on. See oleneb omakorda sellest, kuivõrd palju makse laekub. Oluline faktor on see, milliste kulutuste jaoks on maksutulud määratud. Kui hasartmängumaksust on määratud kindel osa kultuuriehitiste rajamisele, saab avalik sektor neid vaid vastavalt laekumistele rajada.

Eksport ja import olenevad suurel määral nendele kehtestatud maksudest. Kui siseturu kaitseks on seatud kõrged tollimaksud, väheneb kaupade import. Kuna netoeksport SKP elemendina tähendab ekspordi ja impordi vahet, siis selle komponendi osakaal kasvab impordi vähenedes.

Kui konkreetsed maksud mõjutavad üksikuid SKP komponente, on loogiline eeldada, et maksutulud tervikuna samuti riigi SKP-le mõju avaldavad. Arvukalt autoreid on uurinud, kuidas maksude osa kogu SKP-st majanduskasvu mõjutab. Katz, Mahler ja Franz (1983), Koester ja Kormendi (1989), ja Agell, Lindh ja Ohlsson (1996) on leidnud, et keskmine

maksumäär ei oma mingit mõju majanduskasvule, kuid teised on leidnud kõrgema maksumäära negatiivset mõju majanduskasvule ühe töötaja kohta. Keskmise maksumäär ja selle osakaal SKP-st ei võta siiski arvesse maksude struktuuri. (Widmalm 1999:201-202)

Majandusteooria eeldab, et erinevatel maksudel on erinev mõju majanduskasvule ning et *ceteris paribus*, on maksude progresseeruvus majanduskasvule halb. Frida Widmalmi uurimuses leiab selline eeldus ka kinnitust. Kõige märkimisväärsem tulemus puudutab progressiivset füüsilise isiku tulumaksu. Sellise füüsilise isiku tulumaksu suur osakaal kogumaksutuludest on negatiivses korrelatsioonis majandusliku kasvuga. See tähendab, et mida suurem osakaal on progresseeruval füüsilise isiku tulumaksul, seda väiksem on majanduslik kasv. Samast uurimusest ilmnes, et tarbimismaksud võivad majanduskasvu positiivselt mõjutada. Uurimus toetas seisukohta, et progresseeruvatel maksudel ja maksusüsteemidel on negatiivne mõju majanduskasvule. (Widmalm 1999:212)

Kuna saab nentida maksude mõju majandusele, on selle mõjutamine maksudega on üks võimalikest maksude kasutamise viisidest. Majanduse erinevates faasides on võimalik teatud tüüpi maksudega majandust stabiliseerida.

Majanduslike tingimuste muutumisel on vaja ka maksumäärasid muuta. Mõnedes maksustruktuurides on selliseid korrektsioone lihtsam ellu viia kui teistes. Kui majanduses algab näiteks mõõnaperiood, võib osaline maksutulude vähenemine olla soovitatav, sest see võib olla majandusele vajalikuks stiimuliks. Kui hinnad on stabiilsed, kutsuvad progresseeruv maksusüsteem esile automaatse stabiliseerumise. Kui sissetulekud mõõnaperioodi tõttu vähenevad, väheneb keskmine maksumäär – st väiksematelt sissetulekult makstakse madalama määraga makse. Seevastu sissetulekute kasvades keskmine maksumäär tõuseb. (Stiglitz 1995:395)

Paljudes riikides on progresseeruvatel maksudel aga tähtis roll ning progressiivne on just füüsilise isiku tulumaks. Kui eelneva uuringu põhjal selgus, et progressiivsetel maksudel ja maksusüsteemidel võib olla negatiivne mõju majanduskasvule, siis sellistel maksudel on majanduses veel üks oluline funktsioon. Nimelt toimivad progressiivsed maksud automaatsete stabilisaatoritena. Automaatsed stabilisaatorid on fiskaalpoliitika elemendid, mis automaatselt tasandavad kogutoodangu kõikumisi ilma valitsuse otsese sekkumiseta (Auerbach 2000). See tähendab, et majanduslanguse korral stimuleerivad tarbimist ning majandustõusu korral vähendavad seda.

Automaatsed stabilisaatorid ei tasanda majandustsükleid täielikult, kuid reageerivad muutunud olukorrale kiiresti ning valitsuse või keskpanga sekkumata (2009. aasta riigieelarve...2008). Automaatsete fiskaalsete stabilisaatorite olemus seisneb selles, et valitsussektori eelarve tasakaal reageerib majanduse muutustele, mõjutades sellega erasektori arengut. Kui majandus on tõusufaasis, siis kogutakse makse suhteliselt rohkem ja valitsuse ülekanded majapidamistele vähenevad. Tulemuseks on kasutatava tulu ning tarbimise kasvu pidurdumine, mis kärbib majanduskasvu. Avaliku sektori eelarvepositsioon samal ajal paraneb. Vastupidises situatsioonis, st. majanduse langusfaasis, on maksukoormus suhteliselt väiksem ja ülekanded suurenevad, mistõttu on tõkestatud tarbimise ja majanduskasvu vähenemine. (Kattai 2003:59) Sellist stabiliseerivat mõju majandusele on võimalik ka hinnata.

Makroökonomiliste mudelitega on hinnatud automaatsete stabilisaatorite tegelikku mõju majandusele. OECD simulatsioonides INTERLINK mudeliga hinnati, et automaatsed stabilisaatorid vähendasid 1990tel kogutoodangu kõikumisi Ameerika Ühendriikides ja Prantsusmaal 25-33 protsenti, 50 protsenti Madalmaades ja 33 protsenti Uus-Meremaal. (Tam ja Kirkham 2001:4) Nimetatud riikides saab täheldada automaatsete stabilisaatorite märkimisväärset mõju, kuid Eestis on see nõrgem.

Võrreldes ülaltoodud riikidega on automaatsete stabilisaatorite roll Eestis väike. Eesti peamine automaatne stabilisaator – üksikisiku tulumaksuvaba miinimum – tasandab majandustsükli kõikumistest üksnes 3 protsenti. Automaatsete stabilisaatorite väike roll Eesti majandustsükli tasandamisel on senini olnud tingitud:

1. Eesti majanduse avatusest;
2. maksusüsteemi vähesest progresseeruvusest;
3. madalatest töötu abirahadest. (Randveer 2003:100)

Uurimuses rõhutati, et automaatsete stabilisaatorite väike roll majandustsükli kõikumiste tasandamisel võib pikas perspektiivis avaldada majanduskasvule hoopis positiivset mõju. Johtuvalt automaatsete stabilisaatorite väikesest rollist on Eestis suurem surve majanduse paindlikkuse säilitamisele ja suurendamisele. Viimane peaks aga lisaks lühiajalisele mõjule soodustama ka pika perioodi majanduskasvu. (Randveer 2003:100) Tulemused vastavad sellele, mida leidis Widmalm eespool käsitletud uurimuses: progresseeruvatel maksudel on majanduskasvule negatiivne mõju. Seega nende väikese osatähtsuse juures soodustab Eesti majanduskasvu, kuid marginaliseerib nende rolli automaatsete stabilisaatoritena.

Kattai on oma uurimuses (2003) välja arvutanud erinevate maksude seosed SKP muutumise suhtes. Selleks arvestati erinevate maksude elastsus, st kui palju suurenevad konkreetsest maksust saadavad tulud kui SKP muutub ühe protsendipunkti võrra. Eestis rakendatakse proportsionaalset füüsilise isiku tulumaksu ning üldjuhul tähendab progressiivse maksustamise puudumine seda, et maks ei toimi automaatse stabilisaatorina. Arvestada tuleb aga tulumaksuvaba miinimumi mõju kasutatava tulu suurusel. Suurema maksuvaba tulu korral saab isik suhteliselt suurema osa brutotuludest kulutada ostudeks või säästa. Juhul kui brutotulu on võrdne maksuvaba tuluga või väiksem sellest, saab tarbida kogu sissetuleku. Erinevate arvestusmeetodite tulemusel saadi füüsilise isiku tulumaksu elastsuseks 1,11, sotsiaalmaksu elastsuseks 0,95, aktsiiside elastsuseks 0,98 ja käibemaksu elastsuseks 0,87. Maksutulude kaalutud keskmiseks elastsuseks saadi 1,016. (Kattai 2003:61-63)

Tabel 1. Maksutulude elastsus 1996 - 2001 (Kattai 2003:62)

Tulu liik	Elastsus	Osakaal valitsussektori maksutuludest, %
Füüsilise isiku tulumaks	1,11	0,23
Sotsiaalmaks	0,95	0,34
Ettevõtte tulumaks	1,51	0,044
Käibemaks	0,87	0,28
Aktsiisid	0,98	0,13

Majandustsüklitega muutuvad ka sissetulekud: majanduslanguse korral vähenevad ning majandustõusu korral vastupidiselt kasvavad. See tähendab, et maksude laekumine on konkreetsete kaupade nõudluse hinnaelastsusest, eriti just aktsiisi ja käibemaksu puhul, sest väiksema sissetuleku korral väheneb teatud kaupade suhtes nõudlus. Elastsus on mitmetest teguritest: sellest kui palju on tooteartiklil asenduskaupu, kui oluline on toode tarbijale, st kas tegemist on vajaliku või luksuskaubaga, ning kui kallis on see tarbija eelarve suhtes (Krugman, Wells ja Myatt 2005:110).

Hinna suhtes mitteelastsete kaupade tarbimine muutub vähem kui nende hinda tõsta. Kui näitena vaadelda Eestis aktsiisiga maksustatavaid tooteartikleid, siis kütusele ja tubakatoodele on vähe alternatiive (kuigi mõlemale on alternatiive tekkimas nt elektriautode ja e-sigarettide näol) ning nende aktsiisiga maksustamise mõju on väiksem, sest nende hinnatõus vähendab nende tarbimist suhteliselt vähem kui mõnede elastsemate kaupade puhul.

Kütuse hinnaelastsust on käsitletud näiteks Jonathan E. Hughes, Christopher R. Knittel ja Daniel Sperling 2006. aasta uuringus „Evidence of a Shift in the Short-Run Price Elasticity of Gasoline Demand“ ning selle tulemusel hinnati see mitteelastseks. Alkoholi hinnaelastsust käsitleti Alexander C. Wagenaar, Matthew J. Salois & Kelli A. Komro uurimuses „Effects of beverage alcohol price and tax levels on drinking: a meta-analysis of 1003 estimates from 112 studies“, ning ka alkohol on mitte-elastne. Tubakatoodete hinnaelastsust on erinevate uurimuste tulemusel hinnatud 0.2 ja 0.9 vahele olenevalt riigist, jäädes keskmiselt umbes 0.5 ümber, mis tähendab, et sigarettide tarbimine väheneb umbes 0.5% iga 1%-se hinnatõusu korral ning see tähendab samuti mitte-elastset nõudlust (Townsend 1996:132-133).

Tabel 2. Tubakatoodete hinna- ja sissetulekuelastsus erinevate uuringute põhjal (Townsend 1996:133)

Uurimus	Hinnaelastsus	Sissetulekuelastsus
Andrews and Franke (1991)		
Suurbritannia	-0,5	0,4
Ameerika Ühendriigid	-0,7	0,5
Muud riigid	-0,7	0,4
Pärast 1970	-0,4	0,3
Townsend (1988)	-0,4	0,5
Chapman & Richardson	-0,7	0,9
Worgotter & Kunze (1986)	-0,5	
Walsh (1980)	-0,4	

Maksutulude kõrval on automaatseteks stabilisaatoriteks ka riigi kulutused sotsiaaltoetuste näol. Lisaks tulumaksuvabale miinimumile, mille tõttu on Eesti füüsilise isiku tulumaks osaliselt progresseeruv, on ka teisi automaatseid stabilisaatoreid, kuid ükski neist ei toimi nii automaatsena kui tulumaks. Automaatsete stabilisaatoritena võib veel käsitleda ka teisi makse, sotsiaalkindlusmakseid, töötu abirahasid ja ajutisi toetusi. Loetelu ei ole ammendav, kuna võimalikke valitsuse poolt rakendatavaid meetmeid on erinevaid. (Kuuseväli 2012:11)

Näiteks on töötu abirahadel automaatse stabilisaatori funktsioon. Nende toime avaldub selle läbi, et kõrge tööpuuduse korral väheneb tarbimine tunduvalt rohkem juhul kui tööturahasid ei maksta - ligikaudu kolm korda (Gruber 1997:203). Töötuskindlustus on oluline automaatne stabilisaator arenenud riikides, kuid arenevates riikides on ta vähe levinud (Baunsgaard ja Symansky 2009:12). Tegemist on siiski tähtsa ja efektiivse stabilisaatorina nagu uuringud

näitavad, kuid arengumaades on sotsiaalkindlustusüsteem vähem arenenud ning seetõttu mängib ta seal ka väiksemat rolli.

Valitsuse reguleerivate meetmetega on võimalik automaatsete stabilisaatorite mõju nii võimendada kui kahandada. Näiteks Eestis läbi viidud tulumaksu alandamine perioodil 2005–2006 oli vastuolus tollases majanduskasvu faasis soovitatava majanduspoliitikaga, kuna majandus toimis potentsiaaliülesel tasemel ning tulumaksumäära alandamine mõjutas nõudlust positiivselt. Stabilisaatorite üheks suureks puuduseks on poliitiline risk, et tõusufaasis ei tehta eelarvet piisava ülejäägiga ja ülelaekunud maksutulu kulutatakse ära lisaeelarvetega. (2009. aasta riigieelarve...2008)

Maksud mõjutavad inimeste majanduslikku käitumist, kuna need on isikutele rahaliselt koormava iseloomuga ning seetõttu peavad nad oma ökonoomilisi käitumismalle vastavalt kohandama. Maksude võimaliku pärssiva mõju tõttu peab riik maksusüsteemi üles ehitama nii, et selle mõju majanduslikule efektiivsusele oleks minimaalne või olematu. Maksustada saab ka positiivse eesmärgiga, näiteks mõne turutõrke korrigeerimiseks. Iseloomustades maksude mõju majandusele, on sisuliselt alati keskne roll sisemajanduse koguprodukti mõistel. See näitaja iseloomustab rahaliselt riigis kindla perioodi jooksul loodud teenuste ja kaupade lõpptarbimise kogusummat. SKP koosneb mitmetest komponentidest ning kõiki neid mõjutavad erinevad maksud. Palju on uuritud, kuidas maksude osa kogu SKP-st majanduskasvu mõjutab. Majandusteooria eeldab, et erinevatel maksudel on erinev mõju majanduskasvule ning et *ceteris paribus*, on maksude progressiivsus majanduskasvule halb. Frida Widmalmi uurimuses leiab selline eeldus ka kinnitust, kusjuures kõige pärssivamalt mõjub majanduskasvule progresseeruv füüsilise isiku tulumaks. Siiski on prognoositud maksusüsteemidel oma funktsioon: nimelt toimivad tugevamalt progresseeruvad maksusüsteemid automaatsete stabilisaatoritena. Eestis on selliste stabilisaatorite mõju küll väike, siin toimivad nendena märgatavalt vaid füüsilise isiku tulumaks, maksuvaba miinimumi läbi ning valitsuse kulutused eelkõige töötuskindlustuse, pensionirahade ja teiste toetuste näol.

2. MAKSUDE STRUKTUUR NING MAKSUTULUDE LAEKUMINE EESTIS

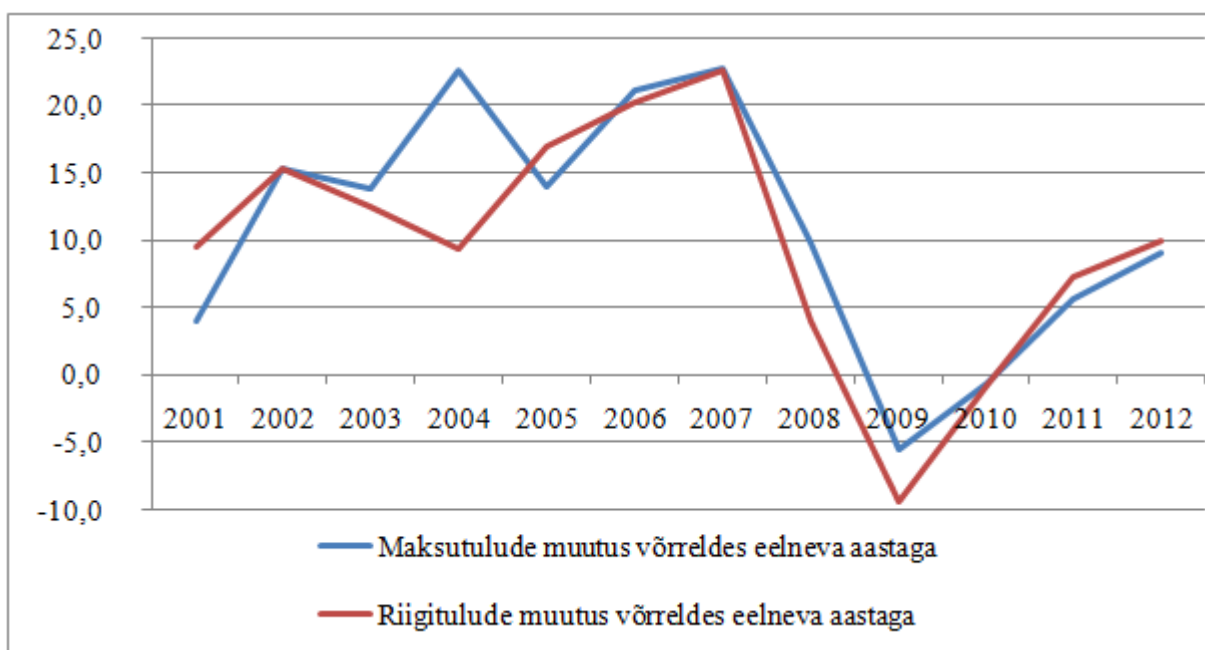
2.1. Maksude struktuur Eestis

Maksude struktuur võib riigiti suurel määral erineda. Kuna iga riigi majandus on oma detailides unikaalne, puudub ka täiuslik universaalne maksusüsteem, mis kõigile ühetaoliselt sobiks. Maksusüsteemi eripära saab üldiselt kirjeldada mitmeti: näiteks selle alusel millistest maksudest seal enam sõltutakse, kuidas makse kogutakse, millised on sissenõudmisel lubatud meetodid. See loetelu ei ole kahtlemata ammendav. Kui aluseks võtta maksude struktuur, siis tuleb leida maksude jaotamiseks alus. Üks selline viis on maksude liigitamine maksukoormuse avaldumise järgi kaudseteks ja otsesteks maksudeks. Ka nende eri tüüpi maksude osatähtsus riigiti sõltub mitmetest erinevatest teguritest. Siiski olenemata maksusüsteemi eripärast, omavad maksutulud olulist positsiooni riigitegevuse finantseerimiseks vajalike ressursside seas.

Tabel 3. Maksutulud, riigieelarve tulud (tuhat eurot) ja maksutulude osakaal riigieelarve kogutuludest protsentides (Riigieelarvesse ... 2014; Riigieelarve... 2014; tabel autori koostatud)

Aasta	Toetused	Maksutulud	Maksutulude osakaal	Riigieelarve tulud kokku
2000		1 615 839	87,3	1 851 746
2001		1 769 745	92,0	1 924 724
2002		2 040 989	91,9	2 220 667
2003	120 264	2 294 256	90,8	2 527 749
2004	342 254	2 508 941	81,0	3 097 748
2005	392 657	2 933 299	83,1	3 529 970
2006	409 083	3 528 489	82,5	4 275 982
2007	491 138	4 328 014	82,4	5 250 292
2008	631 192	4 497 411	78,1	5 761 269
2009	915 108	4 076 289	75,0	5 437 158
2010	1 015 187	4 045 575	74,9	5 402 332
2011	1 092 890	4 342 116	76,1	5 703 633
2012	1 153 885	4 775 270	76,8	6 218 662

Maksutulud moodustavad ligikaudu kolmveerandi riigieelarve kogutuludest aastatel 2009 kuni 2012. Suur osa põhjusest, miks maksutulude osakaal 90 protsendilt 2009. aastaks ligikaudu 75 protsendini langeb, on Euroopa Liiduga liitumisest alates kasvama hakanud toetuste kajastamine riigitulude hulgas. Nagu tabelist 3 näha, on need summad stabiilselt kasvanud. Summalt on mõõnaeelsest perioodist suuremad nii maksutulud kui riigitulud tervikuna ning vahemikus 2000 kuni 2012 on seega üldiselt toimunud tulude kasv.



Joonis 1. Maksutulude ja riigitulude muutus võrreldes eelneva aastaga 2001 - 2012 protsentides. (Riigieelarve ... 2014; Riigieelarvesse ... 2014; autori koostatud)

Maksutulude laekumine on stabiilselt kasvanud peaaegu terve vaadeldava perioodi jooksul, ent vahemikul 2008 kuni 2010 laekumine vähenes. 2012. aastaks oli maksutulude laekumine eurodes kõrgemal tasemel kui mõõnaeelsel perioodil. Sarnaseid aastast aastasse muutusi saab täheldada ka riigieelarve kogutulude juures: langus ja tõus käivad ühes tsüklis. Selline harmoniseeritus on seletatav sellega, et maksutulud nõnda suure osakaalu kogutuludest moodustavad. Maksutulude osakaal riigieelarve tuludest püsis 90% lähedal kuni 2004. aastani ning pärast seda on see ühtlaselt vähenenud kuni 2012. aastani, mil saab täheldada 0,7% tõusu. Siiski on erinev riigitulude muutumine (kasv) võrreldes langusele eelnenud perioodiga, mil laekumiste hulk kasvas aasta jooksul kuni 20%. Alles vaadeldava ajavahemiku lõpus on nii maksutulude laekumise kui riigitulude kasvu kiirus jõudnud tagasi eelmise kümnendi esimesel poolel valitsenud temposse.

Maksud kui riigitulude allikas koosneb mitmetest komponentidest. Need on kaudsed maksud, otsesed maksud ja sotsiaalmaksud. Sotsiaalmaksete osakaal on maksude struktuuri kirjeldamisel erinevates uurimustes eraldi komponendina otseste ja kaudsete maksude kõrval välja toodud (Eurostat 2013:266-267). Ka käesolevas töös vaadeldakse seda kolmanda suure maksutulude komponendina lisaks kaudsetele ning otsestele maksudele.

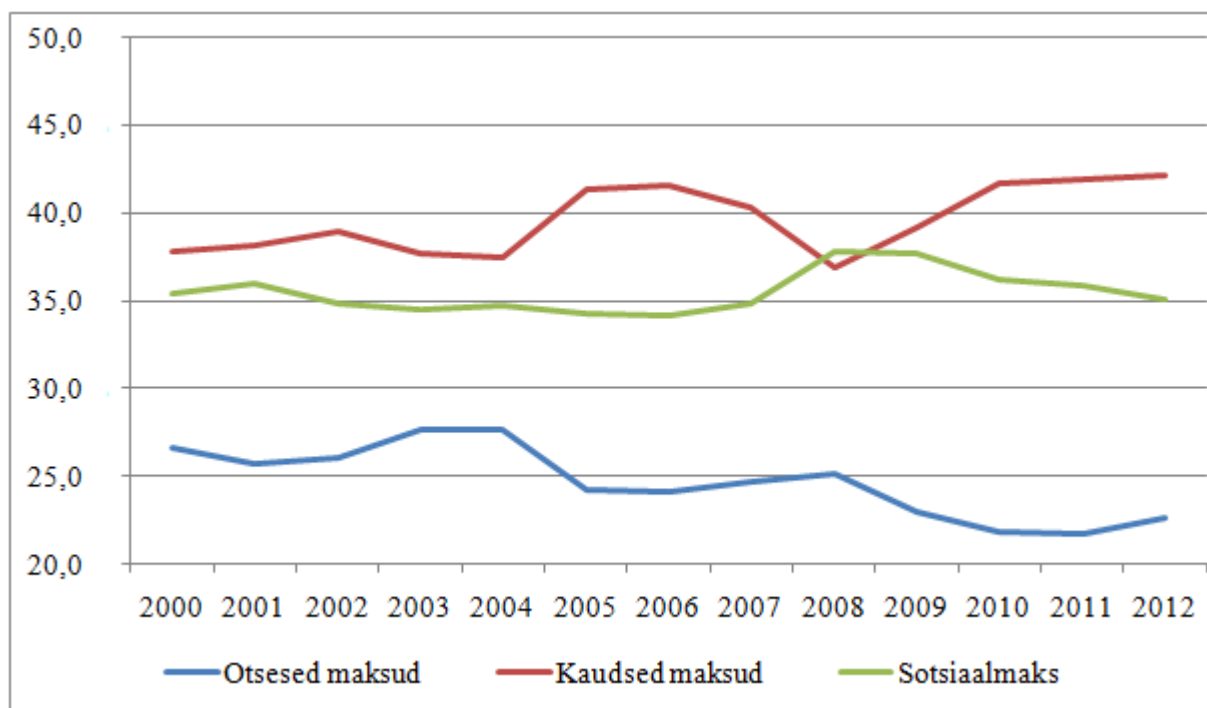
Tabel 4. Otseste ja kaudsete maksude ning sotsiaalmaksete osakaal maksutuludest Eestis 2000 – 2012, protsentides (Riigieelarvesse ... 2014; Kohalikesse ... 2014; tabel autori koostatud)

Maksutulude liik	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Otsesed maksud	26,6	25,7	26,0	27,6	27,7	24,2	24,2	24,7	25,1	23,0	21,8	21,7	22,6
Kaudsed maksud	37,8	38,2	38,9	37,7	37,4	41,3	41,5	40,3	36,9	39,2	41,7	42,0	42,1
Sotsiaalmaks	35,3	35,9	34,8	34,5	34,7	34,3	34,1	34,8	37,8	37,7	36,2	35,8	35,1

Otseste maksude osakaal on langenud 2000. aastal olnud 26,6 protsendilt 22,6 protsendini aastal 2012. Madalaim oli otseste maksude osakaal 2011. aastal, kui see oli 21,7%. Suurim osatähtsus oli otsestel maksudel 2004. aastal (27,7%). Pärast seda on täheldada ühtlast langust, kusjuures nähtub osakaalu tõus võrreldes eelneva perioodiga aastatel 2008 ja 2012. Otseste maksude osakaal langes vahemikus 2000 kuni 2012 kokku ligikaudu 4%.

Kaudsete maksude osakaal kogu maksutuludest tabelis toodud vahemikus on aga vastupidiselt kasvanud 2000. aastal olnud 37,8 protsendilt 42,1 protsendini, mis tähendab kokku 4,3% protsendilist muutust perioodi jooksul. Kaudsete maksude osatähtsuse muutus on võrreldes otseste maksude omaga terve perioodi vältel ühtlasem, näidates üles vähem kõikumisi: madalaim punkt oli valitud ajavahemiku algusaastal ning kõrgeim viimasel aastal. Siiski ei olnud tõus täielikult ilma vahepealsete langusteta: aastast 2006 kuni 2008 toimus osatähtsuse vähenemine 41,5 protsendilt 36,9 protsendini, kuid kahe aastaga tõusis see oma eelnevast väärtusest kõrgemale ning jätkas tõusu kuni vaadeldava perioodi lõpuni.

Kui kaudsete ja otseste maksude osakaalus kogu maksutuludest oli valitud ajavahemikus näha vastavalt tõusu ja languse tendentsi, siis sotsiaalmaksu osatähtsus on aastate lõikes jäänud võrdlemisi stabiilseks. Kogu perioodi muutus on vaid 0,2%. Alates 2001. aastast saab täheldada marginaalset vähenemist, kuni 2007. aastani kus toimub 0,7 protsendiline tõus võrreldes eelneva aastaga. 2008. aastal toimub hüppeline tõus ligikaudu 3 protsendi võrra 37,8% osatähtsuseni, mille järel algab taas langus ning perioodi lõpuks on sotsiaalmaksu osatähtsus maksude kogutulust sarnasel tasemel perioodi algusega. Kirjeldatud muudatused on graafiliselt kujutatud alljärgneval joonisel.



Joonis 2. Otseste ja kaudsete maksude ning sotsiaalmaksu osatähtsus kogu maksutuludest protsentides perioodil 2000 – 2012. (Riigieelarvesse ... 2014; Kohalikesse ... 2014; autori koostatud)

Maksutulud tervikuna saab jagada otsesteks ja kaudseteks maksudeks ning sotsiaalmakseteks. Samamoodi koosnevad ka need komponendid väiksematest alaüksustest, mis kõik mõjutavad suurema nimetaja summa kujunemist ning muutusi.

Otseste maksude alla kuuluvad maamaks, raskeveokimaks ja tulumaks. Tulumaks jaguneb Eestis füüsilise isiku tulumaksuks ning juriidilise isiku tulumaksuks. Lisaks sellele laekub tulumaks nii kohaliku omavalitsuse eelarvesse kui riigieelarvesse. Eelnevalt toodi välja otseste maksude laekumise osatähtsus kogu maksutuludest vahemikul 2000 kuni 2012. Alltoodud tabelis on kajastatud eelmiselt jooniselt nähtuva otseste maksude viimase languse perioodi (vahemik 2008 kuni 2012, kuigi 2012 on täheldada väikest tõusu) laekumised rahalises väärtuses. Kuigi protsentuaalselt väheneb otseste maksude osakaal kogutuludest, on nende summa rahaliselt kasvanud. Viimase vaadeldava aasta summa ei ole siiski samal tasemel, mis kõrgeima väärtuse juures enne langust (2008. aastal).

Tabel 5. Otseste maksude komponendid ning laekumiste summad 2008 – 2012 (tuhat eurot) (Riigieelarvesse ... 2014; Kohalikesse ... 2014; tabel autori koostatud)

Komponent	2008	2009	2010	2011	2012
Tulumaks	1 277 088	1 044 741	970 191	1 035 616	1 183 788
Füüsilise isiku tulumaks	1 010 830	788 432	776 435	834 563	931 368

Tabeli 5 järg

Kohaliku omavalitsuse eelarvesse laekunud	734 176	633 969	584 707	607 242	665 190
Riigieelarvesse laekunud	276 654	154 462	191 728	227 321	266 178
Juriidilise isiku tulumaks	266 257	256 310	193 756	201 052	252 420
Raskeveokimaks	4 034	3 544	3 496	3 680	3 895
Maamaks	48 260	48 227	51 297	51 467	58 585
Otsesed maksud kokku	1 329 382	1 096 513	1 024 984	1 090 763	1 246 268

Otseste maksude komponentidest on suurim osakaal tulumaksul (vahemikul 2010 kuni 2012 ligikaudu 95%) ning sellest moodustab omakorda suurima osa füüsilise isiku tulumaks. Raskeveokimaks ja maamaks moodustavad otsestest maksudest üksnes marginaalse osa: aastal 2008 oli nende osakaal 4% ning 2009 kuni 2012 5%. Maamaks on näidanud püsivat kasvu alates 2008. aastast, raskeveokimaks on aastast aastasse kõikunud. Ka füüsilise ning juriidilise isiku tulumaks on näidanud nii kasvu- kui kahanemistendentse vaadeldava perioodi jooksul, kuid 2012. aastal tõusid mõlemad, kusjuures juriidilise isiku tulumaksu laekumine kasvas ligikaudu neljandiku võrra.

Eestis kehtivad kaudsed maksud on käibemaks, aktsiisimaks, hasartmängumaks ning tollimaks, mis on kõik ühtlasi ka tarbimismaksud. Otseste maksude viimane suurem languse periood algas 2008. aastast. Samast aastast algas aga kaudsete maksude osakaalu järsk kasv. Alljärgnevas tabelis on antud ülevaade perioodi 2008 kuni 2012 kaudsete maksude komponentide laekumisest maksutuludesse.

Tabel 6. Kaudsete maksude komponendid ning laekumiste summad 2008 – 2012 (tuhat eurot) (Riigieelarvesse ... 2014; tabel autori koostatud)

Komponent	2008	2009	2010	2011	2012
Käibemaks	1 313 254	1 202 146	1 248 239	1 343 264	1 493 679
Aktiisimaks	573 377	627 470	666 267	716 970	776 242
Hasartmängumaks	30 938	17 768	20 628	19 316	20 720
Tollimaks	32 516	19 677	23 840	29 081	29 390
Kaudsed maksud kokku	1 950 085	1 867 060	1 958 974	2 108 630	2 320 030

Stabiilset kasvu on kaudsete maksude komponentidest näidanud üksnes aktsiisimaks, mille laekumiste summa on vaadeldavate aastate jooksul kokku kasvanud ligikaudu kolmandiku võrra. Kõigi teiste kaudsete maksude komponentide summade juures saab täheldada nii tõuse kui langusi, kuid kasvas kaudsete maksude summa aastate lõikes siiski kasvas. Suurim

osatähtsus kaudsetest maksudest on käibemaksul, mis moodustab ligi kaks kolmandikku kogu kaudsetest maksudest, ning aktsiisil, mis panustab umbes kolmandiku. Hasartmängumaks ning tollimaks kokku on väikese osatähtsusega – vaid 2%.

Nii kaudsete kui otsete maksude põhikomponentide (tulumaks, käibemaks ja aktsiis) maksumäärad on vaadeldaval perioodil (2000 kuni 2012) muutunud. Tulumaksumäär on langetati 26 protsendilt 21 protsendini vahemikul 2004 kuni 2008. Käibemaksumäär aga tõusid 18 ja 5 protsendilt 20 ja 9 protsendile aastal 2009. Aktsiiside maksumäär on vaadeldaval perioodil samuti kasvanud. (Lehis 2013:79-80, 316, 385-388)

Maksutulud säilitavad keskse positsiooni riigitulude laekumisel, olgugi et 2000. aastate alguses olnud osakaal kogutuludest on langenud ligikaudu 90 protsendilt umbes 75 protsendini. Muudatuse põhjuseks on Euroopa Liiduga liitudes tekkinud üha kasvav toetuste hulk, mida võetakse samuti riigituludena arvesse. Kuna maksutuludel on nõnda suur osatähtsus kogu riigituludest, järgivad mõlemad näitajad äärmiselt sarnast muutuste graafikut aastate lõikes. Maksutulud saab jaotada kolmeks: otsesed maksud, kaudsed maksud ning sotsiaalmaksud. Eestis saab alates 2008. aastast täheldada kaudsete maksude osakaalu tõusmist kogutulude hulgast ja just eelkõige otsete maksude osakaalu vähenemise arvelt, sest sotsiaalmaksu osakaal on püsinud vahemikus 2000 kuni 2012 sisuliselt muutumatuna (küll minimaalsete tõusude ja kahanemistega).

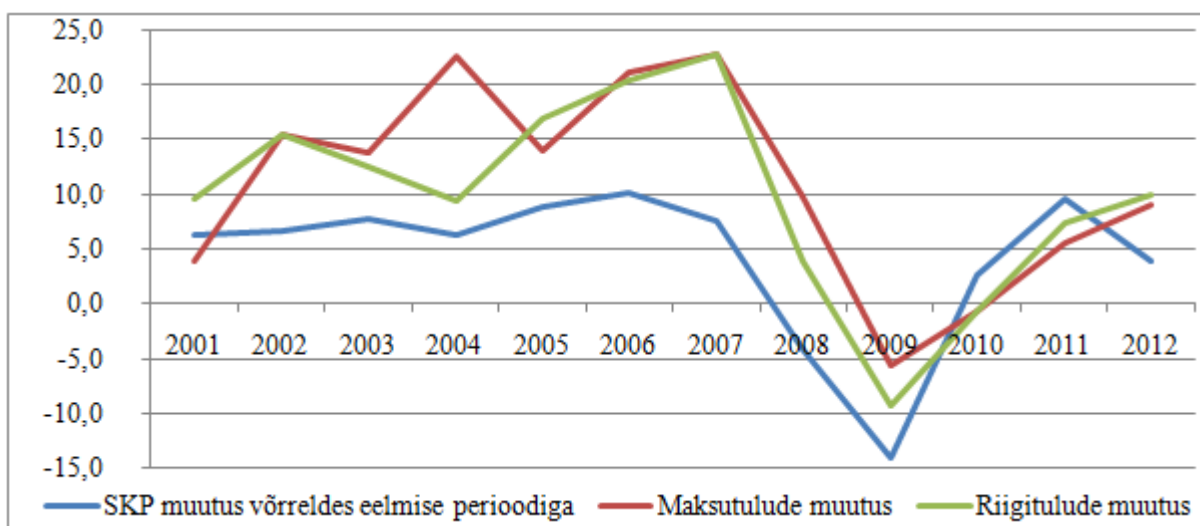
2.2. Maksude struktuuri seos maksude laekumisega Eestis

Maksud laekuvad erinevates majandusoludes erineval määral. Kuigi Eestis maksude laekumise summa aastatel 2000 – 2012 kasvas, ei olnud see kasv ühtlane ning perioodi vältel tuli esile ka kasvu aeglustumist ning kahanemist. Majanduse langusfaasis väheneb maksude laekumine ning seeläbi väheneb ka riigitulude summa. Riigi majanduse seisu saab iseloomustada SKP-ga, mis näitab riigis aasta jooksul loodud teenuste ja kaupade väärtust rahaliselt. Kui majandus on kehvemas seisus, on see indikaator madalam ning vastupidi, kui majandus on tõusufaasis, kasvab ka SKP kiiremini.

Tabel 7. SKP, maksutulud, riigitulud (tuhat eurot) ja nende muutus protsentides 2001 – 2012 (Riigieelarvesse ... 2014; Riigieelarve ... 2014; Sisemajanduse ... 2014; tabel autori koostatud)

Aasta	SKP jooksev-hindades	SKP aheldatud väärtuse muutus võrreldes eelmise perioodiga	Maksutulud	Maksutulude muutus	Riigitulud	Riigitulude muutus
2001	6 970 869	6,3	1 769 745	3,9	1 924 724	9,5
2002	7 776 305	6,6	2 040 989	15,4	2 220 667	15,3
2003	8 718 898	7,8	2 294 256	13,8	2 527 749	12,4
2004	9 685 274	6,3	2 508 941	22,6	3 097 748	9,4
2005	11 181 740	8,9	2 933 299	14,0	3 529 970	16,9
2006	13 390 769	10,1	3 528 489	21,1	4 275 982	20,3
2007	16 069 403	7,5	4 328 014	22,8	5 250 292	22,7
2008	16 235 063	-4,2	4 497 411	9,7	5 761 269	3,9
2009	13 969 724	-14,1	4 076 289	-5,6	5 437 158	-9,4
2010	14 371 130	2,6	4 045 575	-0,6	5 402 332	-0,8
2011	16 216 402	9,6	4 342 116	5,6	5 703 633	7,3
2012	17 415 131	3,9	4 775 270	9,0	6 218 662	10,0

Sarnaselt eespool kirjeldatud muutustele maksu- ning riigitulude laekumise juures, saab täheldada ka SKP üldist kasvu valitud perioodi jooksul. SKP jooksevhindades on kasvanud alates 2001 aastal 6,97 miljardilt 17,42 miljardini 2012. aastal. Järjepidevat kasvu saab täheldada kuni 2008. aastani, mil algas majanduse langusfaas ning SKP langes 4,2% ja järgneval aastal 14,1%. Pärast seda algas taas kasv, kuid mitte languse eelse perioodi tempos.



Joonis 3. Maksutulude, riigitulude ja SKP muutus võrreldes eelmise perioodiga protsentides. (Riigieelarvesse ... 2014; Riigieelarve ... 2014; Sisemajanduse ... 2014; autori koostatud)

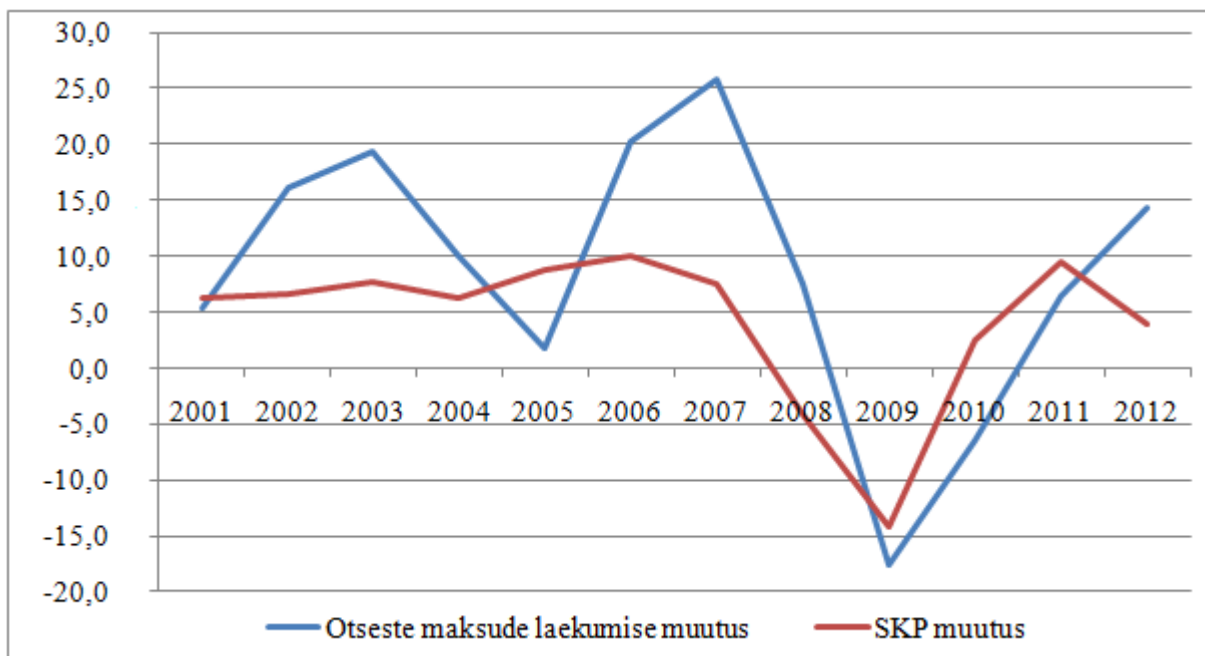
SKP kasv oli stabiilselt aeglasem kui riigitulude ja maksutulude kasv, kuid siiski järgisid kõik kolm näitajat ühiseid trende. SKP puhul saab erisusena täheldada, et kasvu kiirenemine lõppes aasta varem ning samuti jõudis näitaja kahanemisfaasi varem. Seda põhjustab asjaolu, et maksutulud sõltuvad üldisest majanduse aktiivsusest. Kui tarbitakse vähem ning tööpuudus kasvab, mis on majanduse langusfaasile omane, väheneb nii otseste kui kaudsete maksude laekumine ja seeläbi ka riigitulud. Võib väita, et SKP kasvu ning maksutulude laekumise vahel on seos olemas, sest kui väheneb SKP, väheneb ka maksude laekumine. Maksude laekumine tervikuna aga koosneb omakorda osadest (otsestest ja kaudsetest maksudest ning sotsiaalmaksust). Eelpool sai käsitletud maksutulude komponente. Selleks, et hinnata, kas erinevate maksude laekumine muutub erinevates majandustsüklites erineval määral, tuleb maksustruktuuri elementide (otseste ja kaudsete maksude ning sotsiaalmaksu) reageerimist SKP muutustele eraldi analüüsida.

Tabel 8. Maksutulude, otseste ja kaudsete maksude, sotsiaalmaksu laekumise muutus ja SKP muutus protsentides 2001 - 2012 (Sisemajanduse ... 2014; Riigieelarvesse... 2014; Kohalikesse ... 2014; tabel autori koostatud)

Muutus	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Maksutulude laekumine	3,9	15,4	13,8	22,6	14,0	21,1	22,8	9,7	-5,6	-0,6	5,6	9,0
Otseste maksude laekumine	5,4	16,2	19,3	10,0	1,8	20,2	25,8	7,5	-17,5	-6,5	6,4	14,3
Kaudsete maksude laekumine	10,3	16,8	8,8	8,9	28,7	21,0	19,2	-3,2	-4,3	4,9	7,6	10,0
Sotsiaalmaksu laekumine	11,0	11,1	11,2	10,4	15,2	19,9	25,4	14,8	-10,3	-5,4	6,1	7,3
SKP muutus	6,3	6,6	7,8	6,3	8,9	10,1	7,5	-4,2	-14,1	2,6	9,6	3,9

Võrreldes protsentuaalset muutust on märgata, et üldjoontes järgivad erinevad indikaatorid sarnaseid trende, mis nähtub ka eelnevatelt joonistelt. Siiski saab maksustruktuuri osade muutustes täheldada teatud erisusi. Kui SKP kasvu kahanemisest 2008. aastal sai SKP langus- ehk algas majandustsükli langusfaas, sai samaaegselt täheldada vaid kaudsete maksude laekumise kahanemist. Otseste maksude ja sotsiaalmaksude puhul esines sel aastal vaid kasvu aeglustumine. Viimaste langus algas aasta hiljem ning kestis ka aasta kauem, kusjuures sama kehtib ka maksutulude terviku laekumise kohta, mis on selgitatav sellega, et kaks suurt komponenti kolmest sellist trendi järgisid.

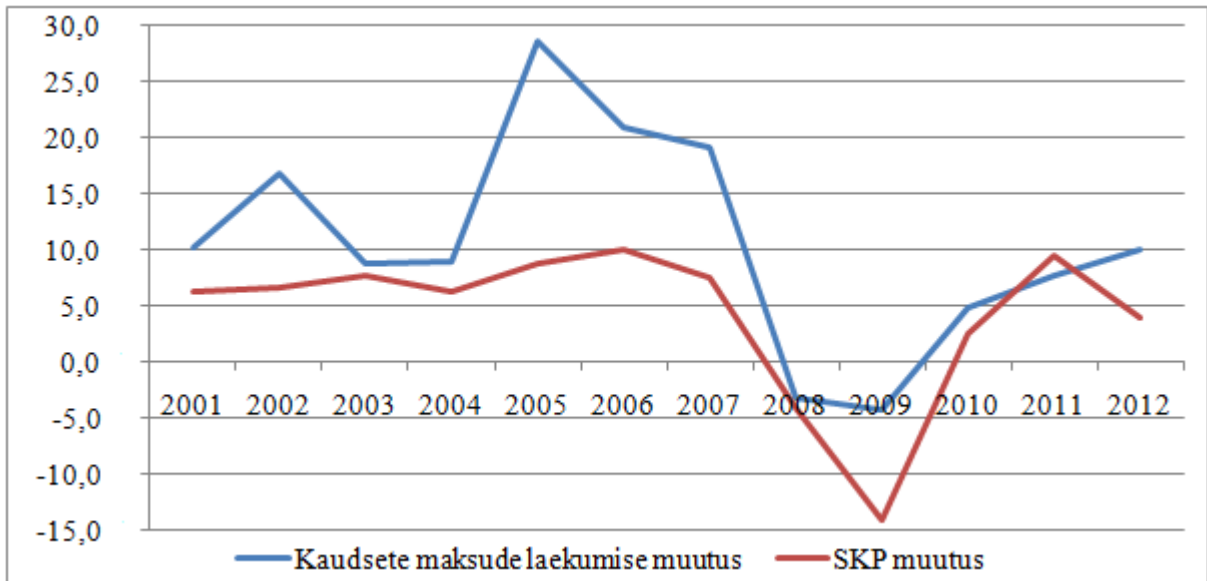
Otseste maksude muutumine on olnud SKP muutuste suhtes vaadeldaval perioodil üpris tundlik. Kui saab täheldada SKP kasvu järkjärgulist kiirenemist 6,3 protsendilt 7,8 protsendini perioodil 2001 kuni 2003, on märgata hüppelist otseste maksude kasvu kiirenemist umbes viielt protsendilt üheksateistümne protsendini ning sellele järgnenud aeglustumise aastal ka kohe kasvu aeglustumist. Pärast seda hakkas SKP kasv aeglaselt kiirenema ning sellega kaasnes omakorda taas otseste maksu kasvu hüppeline tõus. SKP kahanemise faasis majandussurutise perioodil ületas aga ka otseste maksude negatiivne kasv SKP vähenemist, olles madalaima punkti juures üle kolme protsendi järsem. Taastusfaasi esimesel aastal oli suuruste muutus ühetaoline kuid järgmisel aastal ületas otseste maksude kasv taas hüppeliselt SKP muutust.



Joonis 4. Otseste maksude muutus ja SKP muutus protsentides 2001 - 2012. (Sisemajanduse ... 2014; Riigieelarvesse ... 2014; Kohalikesse ... 2014; autori koostatud)

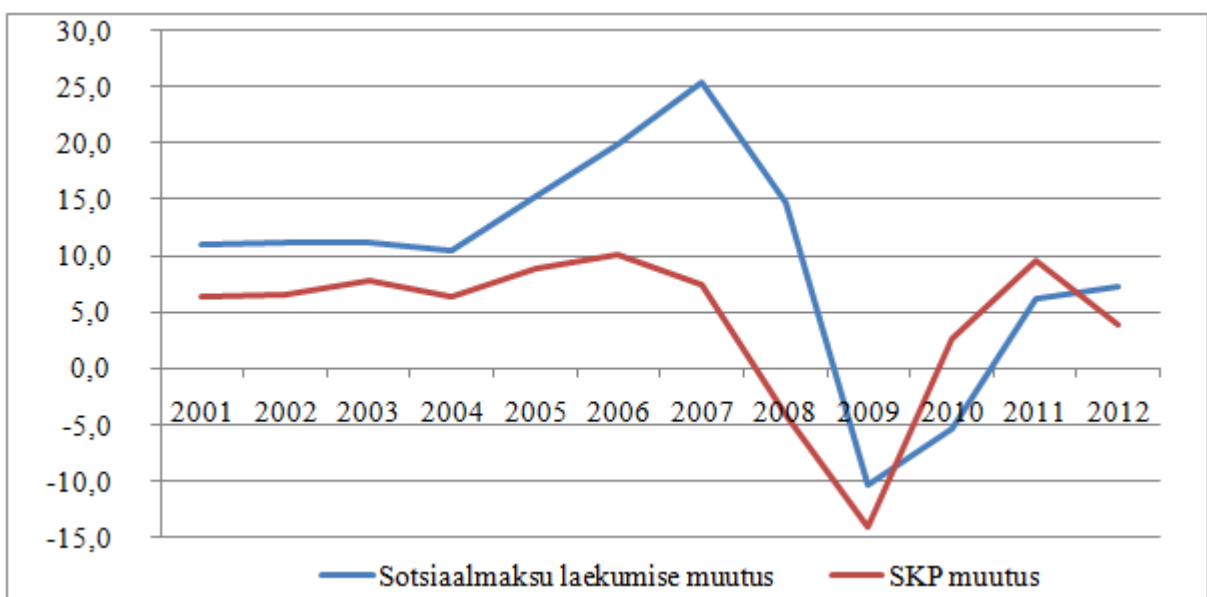
Kaudsete maksude muutus oli aga võrreldes otseste maksude muutusega vähem volatiilne. Järgides sarnaselt esimest SKP kasvuperioodi 2001 kuni 2003, mil otseste maksude kasv kolmekordistus, saatis tõus kaudsete maksude osakaalu vaid 2002. aastal, mil see kahekordistus, et kolmandal aastal langeda madalamale väärtusele kui ta oli 2001. aastal. Siiski saab järgnenud tõusufaasis täheldada sarnases ulatuses hüppelist kasvu nagu otseste maksude puhul. Erisus tuleb aga majandussurutise perioodil valitsenud suurima languse juures. Kaudsete maksude laekumise kahanemine ei ületanud SKP langust ning vahemik, milles kaudsed maksud kõikusid (kõrgeim punkt 28% ning madalaim 4%) oli tunduvalt väiksem kui otseste maksude puhul, kus kõrgeim punkt oli 25 protsendine kasv ning

madalaim 17 protsendine kahanemine. Järgnenud tõusufaasis oli kasv samuti rohkem ühes taktis SKP muutusega ning mitte nii järsk kui otseste maksude puhul.



Joonis 5. Kaudsete maksude muutus ja SKP muutus protsentides 2001 - 2012. (Sisemajanduse ... 2014; Riigieelarvesse ... 2014; Kohalikesse ... 2014; autori koostatud)

Kolmest maksude komponendist sarnanes SKP muutustega enim sotsiaalmaksude laekumine. Kui nii otseste kui kaudsete maksude puhul oli märgata perioode, mil SKP kasv kiirenes, ent nende oma aeglustus või vastupidi, siis sotsiaalmaksude laekumine järgis SKP trendi täpselt kuni 2011. aastani, mil SKP kasv aeglustus, ent sotsiaalmaksude kasv jätkas tõusmist.



Joonis 6. Sotsiaalmaksu muutus ning SKP muutus protsentides 2001 - 2012. (Sisemajanduse ... 2014; Riigieelarvesse ... 2014; Kohalikesse ... 2014; autori koostatud)

Väljatoodud seoste hindamiseks kasutati regressioonanalüüsi, mis teostati programmis MS Excel. Koostati regressioonimudel, kus sõltumatuks muutujaks valiti SKP ning sõltuvaks muutujaks konkreetse maksu laekumine. Vaadeldavateks maksudeks valiti tulumaks ja käibemaks, kuna need moodustavad vastavalt otsestest ja kaudsetest maksudest suurima osa ning mõjutavad ka maksuliigi laekumist enim. Periood, mille andmete kohta regressioonanalüüs läbi viidi, oli 2001 kuni 2012 ehk 12 aastat. Regressioonanalüüsi läbiviimiseks viidi nii sõltuvad kui sõltumatud muutujad logaritmitud kujule, et saada usaldusväärsemad mudelid (p-väärtus oli logaritmitud kujul arvandmeid kasutades väiksem).

Tabel 9. Regressioonanalüüsi tulemused (Autori arvutused)

SKP (logaritmitud)	koefitsent	p-väärtus	determinatsioonikordaja
Tulumaks	0,91	$6,76 \cdot 10^{-8}$	0,95
Käibemaks	1,08	$2,05 \cdot 10^{-10}$	0,98

Determinatsioonikordaja näitab, kui suure osa summaarsest varieerumisest kirjeldab ära seosega seotud varieerumine. (Sauga 2004:56) See tähendab, et kordaja näitab, kui suur osa ühe suuruse muutumisest on ära seletatud teiste suuruste muutumisega. Determinatsioonikordaja tulumaksu juures kasutatud mudeli korral 0,95 ning käibemaksu mudeli korral 0,98.

Tabelis väljatoodud koefitsentide suurused iseloomustavad sõltuvate ja sõltumatute muutujate tugevust ja suunda. Mida kõrgem on koefitsendi väärtus, seda tugevam on muutujatevaheline seos. Kui koefitsent on positiivse väärtusega, muutuvad suurused ühes suunas ning negatiivse koefitsendi väärtuse korral ühe suuruse kasvades teine kahaneb. SKP mõju nii tulumaksule kui käibemaksule iseloomustab positiivne koefitsent. See tähendab, et SKP muutudes ühe ühiku võrra, muutub tulumaksu laekumine 0,91 ühikut. Käibemaksu puhul on sama seos 1,08.

P-väärtus iseloomustab andmete statistilist olulisust. P-väärtus jääb 0 ja 1 vahele ning seda saab väljendada ka protsentides. Statistiline olulisus näitab, milline on tõenäosus, et saadud tulemus on juhuslik. Tavaliselt loetakse $p=0,05$ statistilise olulisuse piiriks. (Statistiline ... 2014) Käesolevas töös on SKP ja tulumaksu laekumiste seoseid hindavas mudelis p-väärtus $6,76^{-8}$, mis tähendab, et on 0,00000676 protsendiline tõenäosus, et tulemus on juhuslik. Sama väärtus käibemaksu puhul on veelgi madalam.

Regressioonanalüüs viidi läbi ka mudelites, kus võeti arvesse eespool käsitletud maksumäärade muudatused erinevatel aastatel, mille tulemusel nähtus tulumaksu tugevam sõltuvus SKP muudatustest võrreldes käibemaksuga, kuid maksumäärade muudatuste p-väärtused olid kõik suurel määral üle olulisuse piiri (madalaim 0,27 ning kõrgeim 0,90), mistõttu need ei ole statistiliselt olulised ja mudelit võib hinnata vähem sobilikuks kui ülaltoodut.

Maksumääradeta mudeli põhjal võib järeldada, et SKP ja konkreetsete maksude laekumise vahel eksisteerib seos ning maksud on erineva tundlikkusega. Nii tulumaksu kui käibemaksu laekumist SKP muutudes kirjeldab positiivne koefitsent, kusjuures mõlemad suurused jäävad 1 ligidale: esimese puhul on veidi alla 1 ning teise puhul üle. Erinevus on väike, kuid vaadeldud komponentide puhul saab täheldada vastupidist seost võrreldes ülaltoodud joonistelt nähtuvaga. Erisus võib olla põhjustatud sellest, et otsesed ja kaudsed maksud koosnevad lisaks vaadeldud komponentidele ka teistest, mistõttu üldpilt erineb peamiste komponentide tulemustest.

Maksutulud tervikuna sõltuvad SKP-st ning kuna maksutulud moodustavad ligikaudu kolmveerandi kogu riigituludest, on ka viimane näitaja tundlik majandustsükli muutuste suhtes. Regressioonanalüüs kinnitas, et maksude laekumise ja SKP muutuste vahel on seos ning maksud reageerivad SKP muutustele erinevalt. Nii tulumaksu kui käibemaksu laekumise sõltumist SKP muutumisest iseloomustas positiivne ühelähedane koefitsent. Otseste maksude laekumise muutus on SKP muutuste suhtes äärmiselt tundlik, näidates hüppelist tõusu majanduse kasvades ning järsku langust majanduse jahenedes. Kaudsete maksude laekumine on suhteliselt kõige vähem tundlik SKP muutuste osas, ent üldjoontes järgib siiski sarnaseid trende, mis teised maksuliigid. Vaadeldud perioodi tervikute andmete pinnalt saab väita, et kaudsete maksude laekumine väheneb suhteliselt vähem majanduskasvu aeglustumise või kahanemise perioodidel, ning sellest johtuvalt võib käesolevas töös läbiviidud analüüsi põhjal õigeks hinnata Eesti maksupoliitika kaudsete maksude osakaalu suurendamise suunas.

KOKKUVÕTE

Perioodidel, mil sisemajanduse koguprodukt (SKP) kasvab kiiremini, laekub makse rohkem ning vastupidiselt majanduslanguse korral laekub makse vähem. Otseste ja kaudsete maksude laekumine muutub SKP muutudes erineval määral. Eesti maksupoliitika liigub üldiselt otseste maksude vähendamise suunas.

Teema oli aktuaalne, kuna viimase majanduslanguse järel seisavad paljud riigid silmitsi eelarvedefitsiidi probleemidega ning maksutulud moodustavad suure osa riigi tuludest. Kuna maksud on oluline osa riikide sissetulekust, on just tarvis analüüsida seose olemasolu, et selgeks teha, kas riikide poliitika on sellises majandustsüklis jätkusuutlik või mitte.

Teema oli uudne, kuna selliste andmete põhjal sarnast analüüsi veel Eestis läbi viidud ei ole. Valdkonda oli küll varasemalt uuritud, kuid teistest aspektidest ning käesoleva töö suhtes relevantset on ka siin kajastatud.

Töö probleem seisnes selle kindlaks tegemisel, milliste maksude laekumine muutub SKP muutudes rohkem ja milliste vähem. Olukorras, kus ühte tüüpi maksude laekumine muutub vastavalt rohkem, võib nende riikide maksupoliitika tulemuseks olla suurem majanduslik ebastabiilsus, mis sellist laadi maksudest enam sõltuvad ning sarnast poliitikat ka edaspidi jätkata plaanivad.

Töö eesmärgiks oli uurida maksude struktuuri seost maksutulude laekumisega.

Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet. Esimene oli anda ülevaade maksustamisest ning maksude liigitamisest. Maksud maksumaksjale seatud otsese vastutasuta rahalised kohustused, millest saadud tulusid kasutab riik oma tegevuse kulude katmiseks. Makse saab liigitada mitmeti, käesolevas töö analüüsi läbiviimiseks lähtuti maksude liigitamisest otsesteks ja kaudseteks. Kaudseid makse on lihtsam hallata kui otseseid makse, mistõttu domineerivad arengumaades kaudsed maksud ning arenenud riikides, kus on kõrgel tasemel haldusaparaat, otsesed maksud. Maksustruktuuride erinevus riigiti võib siiski olla tingitud ka teistest teguritest, näiteks riigi sotsiaalpoliitilistest eelistustest. Hetkel liiguvad

paljud Euroopa Liidu liikmesriigid otseste maksude vähendamise ning kaudsete maksude osakaalu suurendamise suunas.

Teine uurimisülesanne oli anda ülevaade maksude majanduslikest mõjudest. Maksud mõjutavad nii üksikindiviidide kui majandust tervikuna. Inimestele on maksud rahaliseks koormuseks, millega peab arvestama oma majandusliku käitumise kujundamisel. Sama käib ka riigi kohta: maksude potentsiaalselt majandust pärssiva mõju tõttu tuleks maksusüsteem üles ehitada sedasi, et selle mõju majanduslikule efektiivsusele oleks minimaalne või olematu. Kuna teema on iga riigi majandusele olulise tähtsusega, on selle erinevaid aspekte ka uuritud. Majandusteooria eeldab, et erinevat liiki maksud mõjuvad majandusele erinevalt ning et progresseeruvad maksud mõjuvad majanduskasvule halvasti. Frida Widmalmi uurimuses kinnitati sellist eeldust. Selle tulemuste kohaselt mõjub kõige pärssivamalt majanduskasvule progresseeruv füüsilise isiku tulumaks. Progresseeruvatel maksusüsteemidel on ka teine funktsioon: nimelt toimivad tugevamalt progresseeruvad maksusüsteemid automaatsete stabilisaatoritena. Eestis on stabilisaatorite mõju väike, siin toimivad nendena märgatavalt vaid füüsilise isiku tulumaks maksuvaba miinimumi läbi ning valitsuse kulutused eelkõige töötuskindlustuse, pensionirahade ja teiste toetuste näol.

Kolmas uurimisülesanne oli anda statistiline ülevaade Eesti maksude struktuurist ning maksutulude laekumisest. Maksutulud on säilitanud keskse positsiooni riigituludest, olgugi et 2000. aastate alguses olnud osakaal kogutuludest on langenud ligikaudu 90 protsendilt umbes 75 protsendini. Kuna maksutuludel on sedavõrd suur osatähtsus kogu riigituludest, järgivad mõlemad näitajad äärmiselt sarnast muutuste trendi aastate lõikes. Maksutulud saab jaotada kolmeks: otsesed maksud, kaudsed maksud ning sotsiaalmaksud. Eestis saab alates 2008. aastast täheldada kaudsete maksu osakaalu tõusmist kogutulude hulgas ja just eelkõige otseste maksude osakaalu vähenemise arvelt, sest sotsiaalmaksu osakaal on püsinud vahemikus 2000 kuni 2012 sisuliselt muutumatuna (küll minimaalsete tõusude ja kahanemistega).

Neljas uurimisülesanne oli analüüsida maksude struktuuri ja maksutulude laekumise vahelist seost. See viidi läbi kolmandas peatükis käsitletud Eesti andmete kohta. Maksutulud on SKP-st sõltuvad ning kuna maksutulud moodustavad ligikaudu kolmveerand kogu riigituludest, on ka viimane näitaja tundlik majandustsükli muutuste suhtes. Regressioonanalüüs kinnitas, et maksude laekumise ja SKP muutuste vahel on seos ning maksud reageerivad SKP muutustele erinevalt. Otseste maksude laekumise muutus on SKP muutuste suhtes äärmiselt tundlik, näidates hüppelist tõusu majanduse kasvades ning järsku langust majanduse jahenedes.

Kaudsete maksude laekumine on suhteliselt kõige vähem tundlik SKP muutuste osas, ent üldjoontes järgib siiski sarnaseid trende. Kaudsete maksude laekumine muutub vähem kui otseste maksude laekumine majanduskasvu aeglustumise või kahanemise perioodidel, mistõttu võib õigeks hinnata riikide poliitikat kaudsete maksude osakaalu suurendamise suunas.

Edaspidi peaks täiendavalt uurima eraldi kõigi otseste ja kaudsete maksude komponentide tundlikkust majandustsüklite suhtes, et kindlaks teha, millistest konkreetsetest maksudest enam sõltumine tagab riigile suurima majandusliku stabiilsuse erinevates majandustsüklites. Lisaks sellele vajaks täiendavat uurimist automaatsete stabilisaatorite rolli suurendamine Eesti maksusüsteemis ning see, kas nendega oleks siinset majandust võimalik majandustsüklite muudatuste suhtes vähem tundlikuks muuta majanduskasvu liialt takistamata. Samuti võiks käesolevas töös läbiviidud analüüsi teostada ka teiste riikide kohta sarnase või pikema perioodi andmete pinnal.

SUMMARY

The aim of this thesis, titled „The link between the structure of taxes and tax revenue“, is to determine whether there is a connection between the structure of taxes and tax revenue. The thesis is written in Estonian, it contains two main chapters, each containing two subsections that amount up to 40 pages. The author refers to 45 sources.

The subject matter is topical because as a result of the last economic recession many countries face government budget deficit problems. Tax revenue comprises a large portion of governments' income, and particular types of taxes accrue differently in various cycles of economic growth. Countries can be more dependent on either direct or indirect taxes. The trend in European countries is towards leaning more on indirect taxes. Therefore it is pertinent to research whether the accrual of one of the aforementioned types of tax is more stable in these cycles of growth than the other.

The aim of this thesis is to establish whether there is a connection between a country's tax structure and tax revenue accrual. In order to achieve the purpose of the thesis, the author has set the following research assignments:

1. To provide an overview of taxation and the classification of taxes.
2. To provide an overview of the reciprocal effects of taxes and the economy.
3. To provide a statistical overview of Estonia's tax structure and tax revenue.
4. To analyse the link between tax structure and tax revenue based on statistical data.

As a result of the analysis concluded in this thesis, the author determined the existence of a link between the accrual of tax revenue and tax structure. Furthermore, the accrual of direct taxes proved to be more susceptible to change in economic growth and displayed to be more volatile whereas the accrual of indirect taxes proved to be more levelled over the course of the period examined.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. 2009. aasta riigieelarve seaduse eelnõu seletuskiri. 2008. Rahandusministeerium.
2. Auerbach, Alan J. 2000. The Significance of Federal Taxes as Automatic Stabilizers. University of California, Berkely and NBER.
3. Baunsgaard, T., Symansky, Steven A. Automatic Fiscal Stabilizers. IMF Staff Position Note, SPN/09/23.
4. Bird, R. 2010. Taxation and Development. Economic Premise, number 34. The World Bank.
5. Englisch, J. VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes. 2009. In Value Added Tax and Direct Taxation Similarities and Differences. (pp 1-33). IBFD.
6. Eurostat. 2013. Taxation trends in the European Union. European Commission.
7. Fixler, Dennis J., Greenaway-McGrevy, R., Grimm, Bruce T. 2011. Revisions to GDP, GDI, and Their Major Components. Bureau of Economic Analysis.
8. Gordon, R., Li, W. 2008. Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation. Journal of Public Economics, vol. 93(7-8), 855-866. Välja otsitud Elsevier andmebaasist 12.04.2014.
9. Gruber, J. 1997. The consumption smoothing benefits of unemployment insurance. The American Economic Review; 192-205.
10. Hasartmängumaks. Rahandusministeeriumi kodulehelt <http://www.fin.ee/11884/> välja otsitud 10.04.2014.
11. Kattai, R. 2003. Automaatsete fiskaalsete stabilisaatorite suurus ja variatsioon Eestis. Eesti majanduspoliitika teel Euroopa Liitu. Berlin, Tallinn: Mattimar, 59 - 66.
12. KPMG. 2011. Latin American Indirect Tax Country Guide. KPMG International Cooperative.
13. Krugman P., Wells R., Anthony, M. 2005. Microeconomics: Canadian Edition. Worth Publishers.
14. Kuuseväli, K. 2012. Füüsilise isiku tulumaks kui automaatne stabilisaator Eestis. Publitseerimata magistritöö. Tartu Ülikool.
15. Lehis, L. 1998. Maksu mõistest Eesti õiguskorras. Juridica, 9, 434-443.
16. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Kirjastus JUURA.

17. Lehis, L. 2013. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Casus tax services OÜ.
18. Lill, A. 2013. Euroopa Liidus maksustatakse jätkuvalt tarbimist. Eesti statistika kvartalikirjeldus.
19. Lind, K., 2003. Tulu mõiste, *Juridica*, 5, 338-348.
20. Kohalikesse eelarvetesse laekunud maksud. 2014. Statistikaamet. Statistikaameti andmebaasist http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RR02&ti=KOHALIKESSE+EELARVETESSE+LAEKUNUD+MAKSUD&path=../Database/Majandus/14Rahandus/08Valitsemissektori_rahandus/04Maksud/&lang=2 välja otsitud 12.04.2014.
21. Maamaksuseadus 06.05.1993, jõustunud 01.07.1993 – RT I, 07.06.2013, 6 ... RT I 1993, 24, 428.
22. Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 — RT I, 23.12.2013, 51 ... RT I 2002, 26, 150.
23. Mankiw, Gregory N. 2011. *Principles of Macroeconomics Sixth Edition*. Cengage Learning.
24. Mankiw, Gregory N. 2014. *Principles of Macroeconomics Seventh Edition*. Cengage Learning.
25. McCarten, W. J. & Stotsky, J. 1995. Excise Taxes. In P.Shome (Ed.), *Tax Policy Handbook*. (pp 100-103). Washington, D.C.: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
26. Nightingale, Kate. 2002. *Taxation Theory and Practise*. Pitman Publishing.
27. OECD. 1996. Definition of taxes. OECD kodulehelt <http://www1.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf> välja otsitud 12.04.2014.
28. OECD. 2007. Glossary of statistical terms. OECD.
29. Paragrahv 113. Eesti Vabariigi Põhiseaduse Kommenteeritud väljaanne. 2012. Eesti Vabariigi Põhiseaduse kommentaaride kodulehelt <http://www.pohiseadus.ee/ptk-8/pg-113/> välja otsitud 10.04.2014.
30. Parts, E. 2012. *Majandusõpetus P2TP.TK.055 materjalid*. Tartu Ülikool.
31. Randveer, M. 2003. Automaatsete fiskaalsete stabilisaatorite mõju Eesti majandustsükli tasandamisele. *Eesti Pank, Mattimar*, 95-101.
32. Raskeveokimaksu seadus 18.10.2000, jõustunud 01.01.2003 - RT I, 30.12.2011, 26 ... RT I 2000, 81, 515.
33. Riigieelarve tulud ja kulud (Kuud). 2014. Statistikaamet. Statistikaameti andmebaasist <http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RR21&ti=RIIGIEELARVE+TULUD+JA+KULUD+%>

- 28KUUD%29&path=../Database/Majandus/14Rahandus/08Valitsemissektori_rahandus/06Riigieelarve/&lang=2 välja otsitud 12.04.2014.
34. Riigieelarvesse laekunud maksud. 2014. Statistikaamet. Statistikaameti andmebaasist http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RR01&ti=RIIGIEELARVESSE+LAEKUNUD+MAKSUD&path=../Database/Majandus/14Rahandus/08Valitsemissektori_rahandus/04Maksud/&lang=2 välja otsitud 12.04.2014.
35. Sauga, A. 2004. Statistika. Audentese Ülikool.
36. Sisemajanduse koguprodukt ja kogurahvatulu (Kvartalid). 2014. Statistikaamet. Statistikaameti andmebaasist [http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RAA012&path=../Database/MAJANDUS/15RAHVAMAJANDUSE_ARVEPIDAMINE/06SISEMAJANDUSE_KOGUPRODUKT_\(SKP\)/02PEHILISED_RAHVAMAJANDUSE_ARVEPIDAMISE_NAITAJAD/&lang=2](http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RAA012&path=../Database/MAJANDUS/15RAHVAMAJANDUSE_ARVEPIDAMINE/06SISEMAJANDUSE_KOGUPRODUKT_(SKP)/02PEHILISED_RAHVAMAJANDUSE_ARVEPIDAMISE_NAITAJAD/&lang=2) välja otsitud 12.04.2014.
37. Soosaar, R. 2008. Avaliku sektori ökonomika. TTÜ Kirjastus.
38. Sotsiaalmaks. 2014. Eesti.ee portaalist https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/maksud_ja_toll/ulevaade_eesti_maksususteemist/sotsiaalmaks välja otsitud 9.04.2014.
39. Sotsiaalmaks. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt <http://www.customs.ee/index.php?id=14275> välja otsitud 10.04.2014.
40. Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000, jõustunud 01.01.2001, osaliselt 01.01.2002 - RT I, 10.01.2014, 13 ... RT I 2000, 102, 675.
41. Statistiline olulisus. Statistilise analüüsi meetodid epidemioloogilistes uuringutes. Eesti Maaülikooli kodulehelt http://www.eau.ee/~viltrop/7.Stat_Valim.pdf välja otsitud 14.05.2014.
42. Stiglitz, J. E. 1995. Ühiskondliku sektori ökonomika [Economics of the public sector], Tõlge eesti keelde: M. Kuura. Tallinn: Kirjastus Külim. (Originaal on publitseeritud Princeton University Press 1988).
43. Tam, J., Kirkham H. 2001. Automatic Fiscal Stabilisers: Implications for New Zealand. New Zealand Treasury.
44. Townsend, J. 1996. Price and consumption of tobacco. British Medical Bulletin 1996;52, No. 1, 132-142. Välja otsitud andmebaasist PubMed 12.04.2014.

45. Widmalm, F.1999. Tax structure and growth: Are some taxes better than others?. *Public Choice*, Vol. 107, No. 3/4(2001), 199-219. Välja otsitud SpringerLink andmebaasist 12.04.2014.

TABELITE JA JOONISTE LOETELU

Tabel 1. Maksutulude elastsus 1996 - 2001	16
Tabel 2. Tubakatoodete hinna- ja sissetulekuelastsus erinevate uuringute põhjal.	17
Tabel 3. Maksutulud, riigieelarve tulud (tuhat eurot) ja maksutulude osakaal riigieelarve kogutuludest)	19
Tabel 4. Otseste ja kaudsete maksude ning sotsiaalmaksete osakaal maksutuludest Eestis 2000 – 2012	21
Tabel 5. Otseste maksude komponendid ning laekumiste summad 2008 – 2012	22
Tabel 6. Kaudsete maksude komponendid ning laekumiste summad 2008 – 2012	23
Tabel 7. SKP, maksutulud, riigitulud ja nende muutus protsentides 2001 – 2012.....	25
Tabel 8. Maksutulude, otseste ja kaudsete maksude, sotsiaalmaksu laekumise muutus ja SKP muutus 2001 - 2012	26
Tabel 9. Regressioonanalüüsi tulemused	29
Joonis 1. Maksutulude ja riigitulude muutus võrreldes eelneva aastaga 2001 - 2012.....	20
Joonis 2. Otseste ja kaudsete maksude ning sotsiaalmaksu osatähtsus kogu maksutuludest perioodil 2000 – 2012.....	22
Joonis 3. Maksutulude, riigitulude ja SKP muutus võrreldes eelmise perioodiga.	25
Joonis 4. Otseste maksude muutus ja SKP muutus protsentides 2001 - 2012.	27
Joonis 5. Kaudsete maksude muutus ja SKP muutus protsentides 2001 - 2012.	28
Joonis 6. Sotsiaalmaksu muutus ning SKP muutus protsentides 2001 - 2012.	28