

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Rahanduse ja majandusteooria instituut
Majandusteooria õppetool

Stella Suurorg

**KÄIBEMAKSU FISKAALNE EFEKTIIVSUS
EUROOPA LIIDUS JA EESTIS**

Magistritöö

Juhendaja: lektor Katrin Lasn

Tallinn 2014

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Stella Suurorg

Üliõpilase kood: 991206TAAMM

Üliõpilase e-posti aadress: stella.suurorg@gmail.com

Juhendaja lektor Katrin Lasn:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

SISUKORD

| | |
|---|----|
| ABSTRAKT | 6 |
| SISSEJUHATUS | 7 |
| 1. TARBIMISE MAKSUSTAMINE NING KÄIBEMAKS EUROOPA LIIDUS JA EESTIS | 10 |
| 1.1. Tarbimise maksustamine ja käibemaks | 10 |
| 1.2. Käibemaksu rakendamise mõju majanduslikule efektiivsusele ja jaotusele | 15 |
| 1.3. Käibemaksu rakendamine Euroopa Liidus | 22 |
| 1.4. Käibemaksu rakendamine Eestis | 28 |
| 2. KÄIBEMAKSU FISKAALNE EFEKTIIVSUS EUROOPA LIIDUS JA EESTIS..... | 31 |
| 2.1. Käibemaksu fiskaalse efektiivsuse mõiste ja hindamine..... | 31 |
| 2.2. Käibemaksu fiskaalne efektiivsus Euroopa Liidus..... | 38 |
| 2.3. Käibemaksu fiskaalne efektiivsus Eestis | 44 |
| 2.3.1. Eesti käibemaksuaugu hinnangud..... | 45 |
| 2.3.2. Käibemaksu fiskaalse efektiivsuse suurendamise võimalused Eestis | 51 |
| KOKKUVÕTE | 54 |
| VIIDATUD ALLIKAD | 57 |
| SUMMARY | 64 |
| LISAD | 67 |
| Lisa 1. Käibemaksu jaotuslik mõju detiilidele erinevate maksevõimelisust iseloomustavate näitajate korral | 67 |

| | |
|---|----|
| Lisa 2. Tarbimine ja sissetulek kogu eluea jooksul elueapõhises maksuintsidentsi analüüsis..... | 68 |
| Lisa 3. Käibemaksumäärad Euroopa Liidu liikmesriikides seisuga 13. jaanuar 2014 (protsenti)..... | 69 |
| Lisa 4. Käibemaksu standardmäärad aasta lõpu seisuga Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000–2013 (protsenti)..... | 70 |
| Lisa 5. Käibemaksu laekumine Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000–2013 (protsenti SKPst)..... | 71 |
| Lisa 6. Käibemaksu laekumise osakaal kogu maksutulust Euroopa Liidus aastatel 2000–2012 | 72 |
| Lisa 7. Käibemaksu soodusmäära rakendamine Eestis | 73 |
| Lisa 8. Käibemaksu laekumine Eestis aastatel 2000–2013 | 74 |
| Lisa 9. Käibemaksu kohandatud kassapõhine laekumine Eestis 2013. aastal (miljonites eurodes)..... | 75 |
| Lisa 10. Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksu fiskaalne efektiivsus 2012. aastal..... | 76 |
| Lisa 11. Käibemaksu laekumine Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000–2012 (miljardites eurodes) | 77 |
| Lisa 12. Lõpptarbimiskulutused Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000–2012 (miljardites eurodes) | 78 |
| Lisa 13. Käibemaksuauk Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000–2011 (protsenti).... | 79 |
| Lisa 14. Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk 2011. aastal | 80 |
| Lisa 15. Euroopa Liidu vanade ja uute liikmesriikide keskmine käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk aastatel 2000–2011 | 81 |
| Lisa 16. Euroopa Liidu liikmesriikide keskmine käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk aastatel 2000–2011..... | 82 |
| Lisa 17. Eesti Maksu- ja Tolliameti ning IMF-i hinnangud Eesti käibemaksuauku kohta (protsenti teoreetilisest kohustusest)..... | 83 |

| | |
|---|----|
| Lisa 18. Prognosis 2012. ja 2013. aasta teoreetilise käibemaksukohustuse ja käibemaksuaugu kohta..... | 84 |
| Lisa 19. Käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk Eestis aastatel 2000–2013 | 85 |
| Lisa 20. Eesti poliitika augu muutus kui raamatutele, perioodikale ja majutusteenusele ei oleks 2013. aastal rakendatud soodusmäär 86 | 86 |
| Lisa 21. Ülevaade siseriiklike käibemaksuaugu hinnangute koostamisest Euroopa Liidu liikmesriikides..... | 87 |

ABSTRAKT

Töö pealkiri: Käibemaksu fiskaalne efektiivsus Euroopa Liidus ja Eestis

Uurimustöö eesmärgiks oli hinnata käibemaksu fiskaalset efektiivsust (*VAT revenue ratio*), et teha kindlaks, kas Eestil ja teistel Euroopa Liidu liikmesriikidel on võimalik suurendada käibemaksust laekuvat tulus ilma käibemaksu standardmäära tõstmata. Selleks uuriti, millistel põhjustel laekub praegu riikide eelarvetesse käibemaksu vähem kui see oleks teoreetiliselt võimalik, kui kogu tarbimisele kehtiks üks maksumäär ilma eranditeta (ideaalne käibemaks, *ideal VAT, benchmark VAT*) ja maksekuulekus oleks täielik (*full compliance*). Põhjused, miks tegelik laekumine erineb maksimaalselt võimalikust, milleks üldjuhul on 100 protsenti, jaotatakse kaheks: käibemaksupoliitikast tulenevad põhjused, mille mahtu mõõdetakse poliitika auguga (*policy gap*), ja maksekuulekuse mittetäielikkusest tulenevad põhjused, mille mahtu mõõdetakse käibemaksuauguga (*VAT-gap, compliance gap*).

Autor leidis, et Euroopa Liidu liikmesriikide keskmine käibemaksu fiskaalne efektiivsus oli 2011. aastal 47%, poliitika auk oli keskmiselt 42% ja käibemaksuauk 19%. Seega on liikmesriikidel rohkem ruumi käibemaksutulude suurendamiseks läbi poliitika augu vähendamise, kui läbi käibemaksuaugu vähendamise. Eesti puhul leidis autor, et käibemaksu fiskaalne efektiivsus oli 2013. aastal 67%, mis on Euroopa Liidu keskmisest oluliselt kõrgem. Poliitika auk oli 16% ja käibemaksuauk oli 20%. Seega on Eestil võimalik käibemaksu laekumist suurendada eelkõige käibemaksuaugu vähendamise kaudu.

Võtmesõnad: Maksundus (*taxation*), käibemaks (*value added tax*), käibemaksu fiskaalne efektiivsus (*VAT revenue ratio, C-efficiency*), käibemaksuauk (*VAT-gap, compliance gap*), poliitika auk (*policy gap*), käibemaksu laekumine (*VAT revenue*)

SISSEJUHATUS

Käesoleva aasta märtsis võimule tulnud valitsuskoalitsiooni tegevuskava näeb muuhulgas ette lastetoetuste tõstmist, tulumaksuvaba miinimumi tõstmist, laste, eakate ja piiratud töövõimega isikute hambaraviteenuse kättesaadavuse parandamist, õpetajate palga tõstmist jne (Eesti Reformi...). Kõik need ja ka paljud nimetamata meetmed, kas vähendavad valitsussektori tulusid või suurendavad kulusid. Seega on kulude ja tulude struktuurset tasakaalu, mida selle sama koalitsioonilepingu kohaselt hoida plaanitakse, aina raskem saavutada. Olukorras, kus kulusoovid kasvavad tuludest kiiremini, tuleb valitsusel leida üha uusi võimalusi valitsussektori tulude suurendamiseks. Mitte ükski valitsus ei taha tagasivalituks saamisele mõeldes kergekäeliselt maksumäärasid tõsta või uusi makse kehtestada ning seetõttu on aina enam päevakorda tõusnud diskussioon võimalusest suurendada juba kehtivate maksude tulusid ilma otseselt maksumäärasid muutmata.

Käibemaksu laekumine moodustas 2013. aastal ligikaudu 20 protsenti kogu riigieelarve tuludest (Statistikaamet (b)), olles seega maksutuludest sotsiaalmaksu järel suuruselt teine. Samas, kui sotsiaalmaks on sihtotstarbeline (finantseeritakse ravi- ja sotsiaalkindlustust), siis käibemaksu laekumine ei ole – sellest võib finantseerida just neid kulusi, mille tegemist riigieelarve koostamise hetkel olulisemaks peetakse. Seetõttu oleks selle tuluallika suurendamine eriti soovitatav.

Käibemaksu tulude suurendamine standardmäära tõstmata on võimalik sel juhul, kui tegelik maksubaas, maksumäärad ja maksekuulekus erinevad sellest, millised nad ideaalis võiksid olla. Seda, kui palju maksimaalselt võimalikust tulust tegelikult riigis kokku kogutakse, mõõdab käibemaksu fiskaalne efektiivsus (*value added tax revenue ratio*). „Käibemaksu fiskaalne efektiivsus“ on eestikeelses käibemaksuteemalises kirjanduses uus mõiste. Kuna teemakohast eestikeelset kirjandust autorile teadaolevalt seni avaldatud ei ole, siis oli autoril võimalus inglisekeelsete terminite eestikeelsed vasted ise luua. Autor kaalus ka teisi variante ja konsulteeris mitmete (maksu-)ekspertidega, et leida sobivaimat vastet ning otsustas kasutada mõistet „käibemaksu fiskaalne efektiivsus“.

Käesoleva töö eesmärk on hinnata käibemaksu fiskaalset efektiivsust Euroopa Liidu liikmesriikides (sealhulgas Eestis) ning analüüsida selle erinemise põhjusi maksimaalsest väärtusest, milleks on üldjuhul 100 protsenti, et leida võimalusi käibemaksutulude suurendamiseks läbi käibemaksu fiskaalse efektiivsuse suurendamise. Töö eesmärgi saavutamiseks uuritakse:

- mis on käibemaks ja milline on selle mõju erinevatele majandussubjektidele;
- kuidas on käibemaksuga maksustamine muutunud ja kuhu on see jõudnud Euroopa Liidus ja Eestis;
- mis on käibemaksu fiskaalne efektiivsus, kuidas seda hinnatakse ja millisel juhul on see maksimaalne (100 protsenti);
- millised on käibemaksu fiskaalse efektiivsuse tegeliku väärtuse 100 protsendist erinemise põhjused ja kuidas hinnatakse nende panust ning
- milline on käibemaksu fiskaalne efektiivsus ja selle väärtuse 100st protsendist erinemise põhjused Euroopa Liidu liikmesriikides, sealhulgas Eestis ja
- kuidas oleks võimalik käibemaksu fiskaalset efektiivsust Eestis suurendada.

Töö esimeses peatükis käsitletakse tarbimise maksustamist üldiselt ning käibemaksu olemust, liike ja mõju erinevatele majandussubjektidele. Samuti uuritakse käibemaksu ajalugu ning hetkeseisu Euroopa Liidus, sealhulgas Eestis. Kuigi mõisteid „käibemaks“ (*turnover tax*) ja „lisandunud väärtuse maks“ (*value added tax*) võib käsitleda erinevatena, on Eestis alates lisandunud väärtuse maksu kehtestamisest 1990-ndate alguses selle kohta alati kasutatud mõistet „käibemaks“. Ka Eesti käibemaksuseaduses on kirjas, et käibemaksu rakendatakse lisandunud väärtuse maksuna. Käesolevas töös kasutab autor neid mõisteid samatähenduslikena, kusjuures peamiselt kasutatakse siiski sõna „käibemaks“, kuna Eesti kontekstis on see paremini mõistetav. Töö lugemisel tuleb silmas pidada, et lihtsuse ja teksti kompaktsuse huvides kasutab autor tihtipeale väljendi „kaubad ja teenused“ asemel lihtsalt „kaubad“. Iga kord, kui juttu on kaupadest, peetakse silmas ka teenuseid, kuna käibemaksuga maksustatakse nii kaupade kui ka teenuste tarbimist.

Töö teises peatükis defineeritakse mõiste „käibemaksu fiskaalne efektiivsus“ ning kirjeldatakse selle hindamise meetodeid. Uuritakse, mis põhjustel võib käibemaksu fiskaalne efektiivsus erineda maksimaalselt võimalikust ning kuidas hinnata nende põhjuste panust. Peatükis hinnatakse ja analüüsitakse kõigepealt käibemaksu fiskaalset efektiivsust ja selle arenguid Euroopa Liidu teistes liikmesriikides ning seejärel Eestis. Aastate 2000–2011 osas

tugineb autor käibemaksu fiskaalse efektiivsuse 100 protsendist erinevise põhjuste analüüsimisel teiste autorite käibemaksuaugu hinnangutele. Eesti puhul analüüsitakse ka aastate 2012 ja 2013 käibemaksu fiskaalset efektiivsust ning selleks prognoosib autor ise nende aastate käibemaksuauku Eestis. Autorile teadaolevalt ei ole seni avaldatud ühtegi hinnangut Eesti 2013. aasta käibemaksuaugu kohta. Peatüki viimases alapeatükis analüüsitakse saadud tulemustest lähtuvalt lühidalt, kuidas oleks võimalik käibemaksu fiskaalset efektiivsust Eesti suurendada, kusjuures mõningate ettepanekute juures hinnatakse ka nende potentsiaalset mõju käibemaksu fiskaalsele efektiivsusele.

Autor soovib tänada tulemusliku ja meeldiva koostöö eest oma juhendajat Katrin Lasn'a, Maksu- ja Tolliameti peaspetsialisti Ivar Lauri ning Rahandusministeeriumi peaspetsialisti Aet Külasalu ning oma perekonda kannatlikkuse ees töö koostamise perioodil.

1. TARBIMISE MAKSUSTAMINE NING KÄIBEMAKS

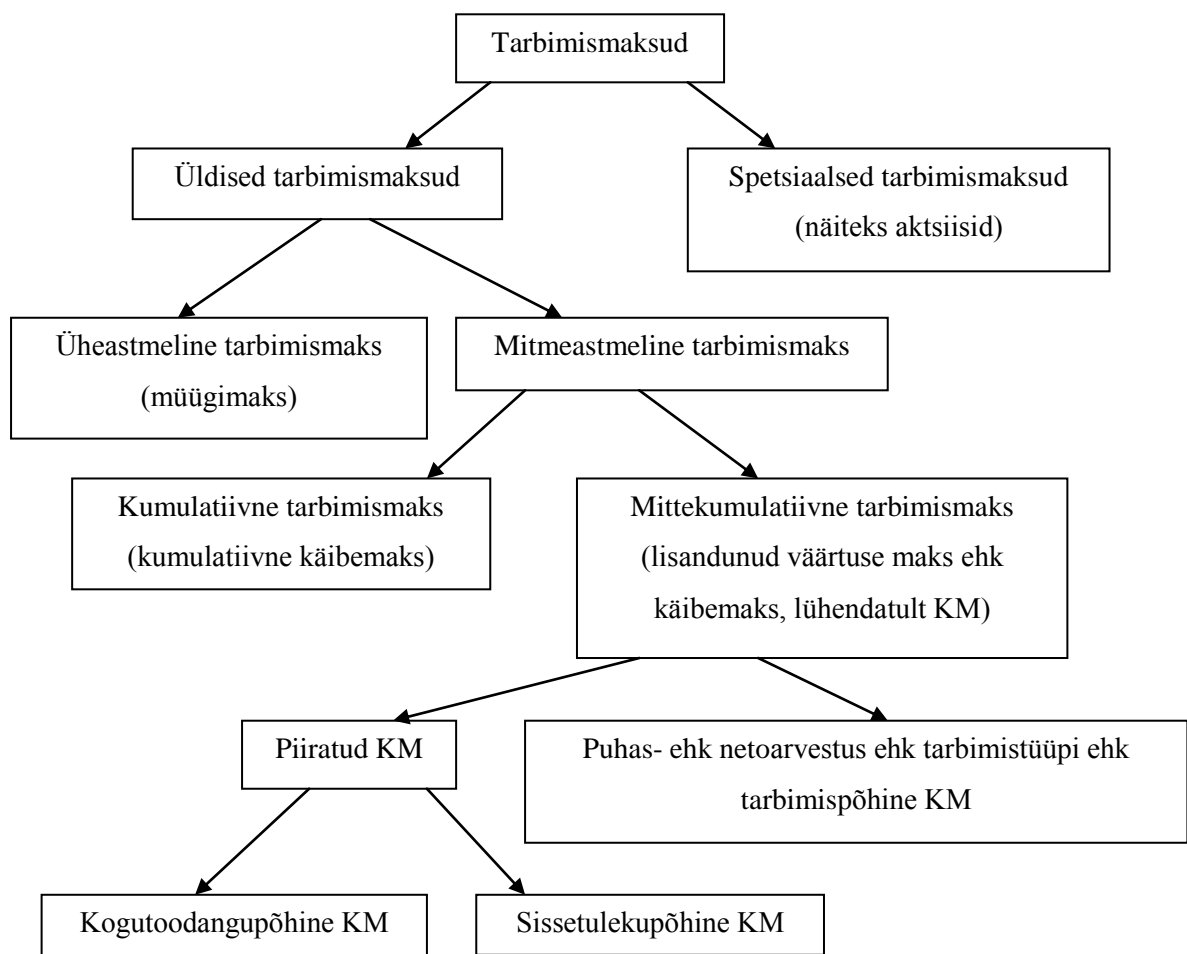
EUROOPA LIIDUS JA EESTIS

1.1. Tarbimise maksustamine ja käibemaks

Peamisteks fiskaalpoliitika funktsioonideks, mida täidetakse läbi maksude kogumise ja kulude tegemise, on Musgrave'i järgi allokatsiooni-, jaotus- ja stabiliseerimisfunktsioon. Allokatsioonifunktsiooni täidab riik läbi sotsiaalsete ehk avalike kaupade pakkumise, kujundades seeläbi ressursside kasutust era- ja avalike kaupade vahel. Jaotusfunktsiooni eesmärk on tagada ühiskonnas selline sissetulekute ja vara jaotus, mis vastab selle ühiskonna arusaamale õiglasest jaotamisest. Stabiliseerimisfunktsiooni all mõistetakse fiskaalpoliitika kasutamist tagamaks hinnastabiilsust, kõrget tööhõivet ja majanduse kasvu. (Musgrave, Musgrave 1989, 6) Tarbimise maksustamise eesmärk on eelkõige avalike kaupade pakkumiseks vajalike ressursside kogumine, kuid samas on läbi selle võimalik täita ka mittefiskaalseid eesmärke nagu näiteks indiviidide käitumise mõjutamine, negatiivsete välismõjude vähendamine ja majanduse stabiilsuse tagamine. Vähem kasutatakse tarbimismakse sissetulekumaksude kõrval ka selleks, et tagada õiglasem jaotus (suurendada võrdsust).

Vastavalt sellele, kas maks kehtestatakse kõikidele kaupadele ja teenustele või ainult teatud kaupadele ja teenustele, jagatakse tarbimismakse üldisteks ja spetsiaalseteks¹ (vt joonis 1), kusjuures viimastel on tavaliselt lisaks tulude hankimisele ka spetsiifilisem mittefiskaalne eesmärk. Näiteks kuuluvad spetsiaalsete tarbimismaksude hulka tubaka- ja alkoholiaktsiis, mille eesmärk on muuhulgas tubakatoodete ja alkoholi tarbimise piiramine, kuna see on kahjulik inimese enda tervisele ning tekitab negatiivseid tagajärgi ka teistele. (Prammer 2011, 9) Üldiste tarbimismaksude peamine mittefiskaalne eesmärk võib olla tarbimise taseme vähendamine, et suunata inimesi säästlikumale käitumisele, samas võidakse neid kasutada ka tulude ebahühtlasest jaotusest tuleneva ebavõrdsuse vähendamiseks.

¹ Pulk (2001) nimetab neid eri tarbimismaksudeks, Tammert (2005) tootemaksudeks, Ulst, Hanson (1996) spetsiaalseteks tarbimismaksudeks.



Joonis 1. Tarbimismaksud ja käibemaksu liigid

Allikad: (Pulk 2001, 6), (Tammert 2005, 256), (Bickley 2003, 3), autor

Üldised tarbimismaksud jagunevad omakorda üheastmelisteks ja mitmeastmelisteks tarbimismaksudeks. Üheastmeline üldine tarbimismaks, mida nimetatakse ka müügimaksuks (*sales tax*), kehtestatakse tarbimisväärtusele ühes tootmisprotsessi lõikudest: kauba liikumisel kas tootjalt hulгимүүjale, hulгимүүjalt jaemүүjale või jaemүүjalt tarbijale. Enamasti maksustatakse müügimaksuga jaemүүki ning nimetatakse seda jaemүүgi maksuks. Mitmeastmelise tarbimismaksu puhul maksustatakse iga müügitehingut, kusjuures maksu võib kehtestada kas kumulatiivsena või mittekumulatiivsena. Kumulatiivse mitmeastmelise tarbimismaksu puhul ei saa ettevõtja kaupade ja teenuste soetamisel tasutud maksu oma müügil tasumisele kuuluvast maksust maha arvata. Seega maksustatakse käivet igal tootmisprotsessi lõigul ning maksu maksavad nii tootjad, müüjad kui ka lõpptarbijad. Mida rohkem

müügitehinguid kaubaga enne lõpptarbijani jõudmist tehakse ning mida suurem on ettevõtete poolt lisatud väärtus, seda suuremaks kujuneb maksukohustuste summa. Sellist maksu nimetatakse kumulatiivseks käibemaksuks (*turnover tax, cascading tax*). Mittekumulatiivse mitmeastmelise tarbimismaksu puhul saab ettevõtja arvestatud maksukohustusest maha arvata oma ettevõtluse tarbeks kaupade ja teenuste soetamisel tasutud käibemaksu ning maksukohustus jääb lõpptarbija kanda. Sellise maksu puhul mõjutab maksukohustuse suurust vaid iga ettevõtte poolt lisatud väärtus ning seda nimetatakse lisandunud väärtuse maksuks (*value added tax*) ehk käesolevas töös käibemaksuks. (Pulk 2001; Tammert 2005; Bickley 2003)

Mitmeastmelisi mittekumulatiivseid lisandunud väärtuse makse võib jagada kaheks: piiratud käibemaks ja puhas- ehk netoarvestus ehk tarbimistüüpi ehk tarbimispõhine käibemaks². Nendest esimese võib veel omakorda olenevalt sellest, kuidas võetakse maksukohustuse arvutamise aluseks oleva lisandunud väärtuse arvutamisel arvesse kapitaliinvesteeringuid, kaheks jagada: kogutoodangupõhine ja sissetulekupõhine. (Tammert 2005, 256; Bickley 2003, 3)

Kogutoodangupõhise (*gross product type*) käibemaksu puhul ei ole maksukohustuslastel lubatud maha arvata maksu, mis on makstud kapitalikaupade (*capital goods*) soetamisel, muude kaupade puhul on nende soetamisel makstud maksu maha arvamine lubatud. Kuigi teoreetilises kirjanduses on sellist liiki käibemaksu kirjeldatud, ei ole selline maksustamisviis mõistlik, kuna toob endaga kaasa kapitalikaupade kumulatiivse maksustamise, millega omakorda kaasnevad mitmed negatiivsed tagajärjed nagu näiteks kapitalimahukate arenduste tegemise oluline piiramine. Samuti võib teatud juhtudel tekitada probleeme kapitalikaupade ja muude kaupade eristamine. (Tax Reform... 1983, 6)

Sissetulekupõhise (*income type*) käibemaksu puhul on kapitalikaupade soetamisel makstud käibemaksu küll lubatud maha arvata, aga mitte korraga, vaid ainult amortisatsiooni ulatuses. Seega maksustatakse kumulatiivselt netoinvesteeringuid (koguinvesteering miinus amortisatsioon) ning tekiks kogutoodangupõhise maksuga sarnased probleemid, lisaks tuleks paika panna ühtsed reeglid amortisatsiooni arvutamiseks. (*Ibid.*, 7)

Kui kahe eelmise maksuliigi puhul on ostul tasutud maksu maha arvamine mingil moel piiratud, siis tarbimispõhise käibemaksu puhul selliseid piiranguid ei ole ning seega jäävad ära kogutoodangu- ja sissetulekupõhise käibemaksuga seotud probleemid, millele eespool viidati (*Ibid.*, 7).

² Tammert (2005) kasutab „puhas- ehk netoarvestus ehk tarbimistüüpi“, Bickley (2003) kasutab „tarbimispõhine“. Autor kasutab edaspidi samuti „tarbimispõhine“.

See, et ostudelt tasutud käibemaks on lubatud täiel määral maha arvata, tähendab, et tarbimis põhine käibemaks on ettevõtjate seisukohalt neutraalne, sest lõplik maksumäär ei sõltu tootmisviisist ega tööjaotusest ehk sellest, mitu ettevõtjat osaleb tootmisprotsessis (Pulk 2001, 7; Tammert 2005, 259). Rahvusvahelise kaubavahetuse suhtes saavutatakse käibemaksu neutraalsus läbi sihtkohamaa põhimõtte, mille kohaselt maksustatakse kaupu ja teenuseid riigis, kus toimub nende lõpptarbimine. Selle saavutamiseks on eksport maksust vabastatud ja importi maksustatakse siseriikliku müügiga sarnaselt. (Owens 2011, 8) Teoreetiliselt on võimalik rakendada ka päritolumaa põhimõtet, mille kohaselt tasutakse maks riigis, kus kaup toodetakse. (Lind 2006, 88).

Käibemaksu kohustuse arvestamisel tuleb leida ettevõtte poolt lisatud väärtus, mis on ettevõtte müügi ja teistelt ettevõtetelt ostetud tootmissisendite vahe (Bickley 2003, 3). Viimase arvutamiseks võib teoreetiliselt kasutada kolme erinevat meetodit: lisamis-, marginaal- ja lahutusmeetodit, millest viimane jaotub omakorda kolmeks alammeetodiks (Tammert 2005, 257).

Kuigi ettevõtte poolt lisatud väärtus arvutatakse üldjuhul ettevõtte müügi ja ostude vahena, võrdub see samas ka kuludega, mis tehti selle lisatud väärtuse loomiseks. Siia kuuluvad näiteks palgad, üür, intressid, netokasum. Lisamismeetodi (*addition method*) puhul arvutatakse maksukohustus nii, et liidetakse kokku kõik eelpool toodud lisatud väärtuse komponendid ning saadud summa korrutatakse läbi maksumääraga. (Tax Reform... 1983, 8) Selle meetodi kasutamine võib osutada kasulikuks majandusharudes, kus sisendid ja väljundid (ost ja müük) on raskesti mõõdetavad, näiteks pangandus. Samas on seda keeruline rakendada juhul, kui kehtib mitu erinevat määra või kui osa kaupu ja teenuseid on maksust vabastatud. (Tammert 2005, 257)

Marginaalmeetodi puhul arvutatakse käibemaksu vaid müüja poolt juurdelisatavalt osalt. Maksustamisele kuuluv osa leitakse lahutades ilma maksuta müüdüd kaupade hinnast ostetud kaupade hind, mis sisaldab maksu. Lõpliku maksumäärade saamiseks korrutatakse saadud vahe, mida võib nimetada (kasumi-)marginaaliks, maksumääraga. (*Ibid.*, 257)

Lahutusmeetodi (*subtraction method*) puhul lahutatakse maksukohustuse arvutamiseks ettevõtte müügist ostud ning saadud vahe korrutatakse maksumääraga. Kui arvutustes lähtutakse kauba hinnast ilma maksuta, nimetatakse seda otseseks lahutusmeetodiks (*direct subtraction method*). Kui arvutustes lähtutakse aga hinnast koos maksuga, nimetatakse seda vahepealseks lahutusmeetodiks. Vahepealne lahutusmeetod (*intermediate*

subtraction method) annab samade lähtesummade ja maksumäärade juures suurema maksulaekumise kui otsene lahutusmeetod. Kaudse lahutusmeetodi³ (*credit-invoice method*) puhul toimub maksu arvestus nõ maks-maksust põhimõttel. See tähendab, et eraldi peetakse arvestust müügil lisatud maksu ja ostul tasutud maksu kohta, esimesest teise lahutamisel leitaksegi maksukohutus. (Tammert 2005, 257) Maksusumma arvutus kaudse lahutusmeetodi puhul on toodud tabelis 1. Arvutustes on eeldatud, et tootja ostab oma sisendid müüjalt, kes ei ole maksukohustuslane ja oma müügile käibemaksu ei lisa. Kaudsele lahutusmeetodile on iseloomulik see, et isegi kui varasemates etappides jäetakse maks tasumata, siis jaemüügi etapis laekub siiski kogu maksusumma, kuna jaemüüja peab lisama kogu müügisummale maksu, kuid kui tal puudub arve, mis tõestaks, et ostetud kaupadelt on käibemaksu tasutud, ei saa ta sisendite ostul tasutud maksu maha arvata. Selline olukord on tabelis 1 ettevõtte A puhul – kuigi tema enda poolt lisatud väärtus on 100 (müük miinus ost), kujuneb tema netokohustuseks 20, kuna tal ei ole võimalik maha arvata ostul tasutud maksu. Edasistes etappides võrdub netokohustus lisatud väärtuse ja maksumäära korrutisega, kuigi arvutatakse müügil tasutud ja ostul tasutud käibemaksu vahena.

Tabel 1. Lisandunud väärtuse maksu arvutamine kaudse lahutusmeetodiga

| | Ettevõtte A (tootja) | Ettevõtte B (hulgimüüja) | Ettevõtte C (jaemüüja) | Kokku |
|--|---------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------|--------------|
| Maksumäär (a), % | 10 | 10 | 10 | - |
| Müük (b), eur | 200 | 300 | 400 | 900 |
| Müügilt tasutud KM (c)=(b)*(1+(a))-(b), eur | 20 | 30 | 40 | 90 |
| Ost (d), eur | 100 | 200 | 300 | 600 |
| Ostul tasutud KM (e), eur | 0 | 20 | 30 | 50 |
| KM netokohustus (f)=(c)-(e), eur | 20 | 10 | 10 | 40 |

Allikad: (Tax Reform... 1983, 9) põhjal autori koostatud

Käibemaksukohutuse summa arvutab ja edastab maksuhaldurile administreerimise lihtsustamise eesmärgil ettevõtja, samas langeb maksukoormus tegelikult läbi kõrgemate hindade tarbijale. Makse, mille puhul seaduse järgi maksab maksu üks subjekt (ettevõtte), aga tegelikult kannab maksukoormust teine subjekt (tarbija), kuna maksumaksja lisab maksu toote või teenuse hinnale (lühidalt: maksumaksja ja maksukandja ei lange kokku), nimetatakse

³ Lind nimetab seda arvepõhiseks sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodiks (2012, 7)

kaudseteks maksudeks. Makse, mille puhul seadusejärgne maksumaksja ja tegelik maksukoormuse kandja kokku langevad, nimetatakse otsesteks maksudeks. Sellise maksude liigituse kohaselt peetakse käibemaksu kaudseks maksuks. Tegelikult jääb tänapäevase majandusteooria kohaselt üldjuhul osa maksukoormusest ka ettevõtja kanda (vt alapeatükk 1.2) ning sel juhul langevad ka käibemaksu puhul maksumaksja ja maksukoormuse kandja osaliselt kokku. (James, Nobes 1992, 9)

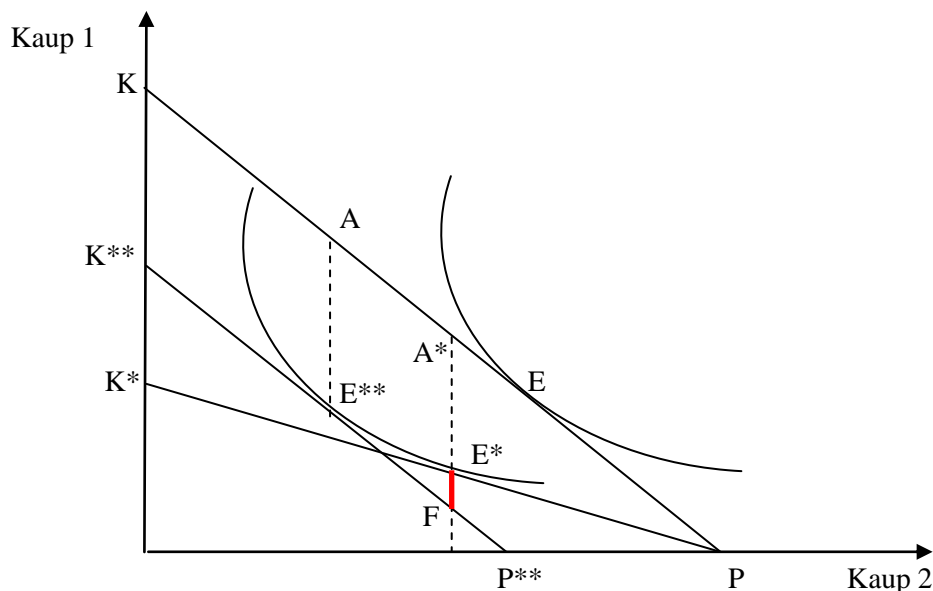
1.2. Käibemaksu rakendamise mõju majanduslikule efektiivsusele ja jaotusele

Igasuguse maksu, sh käibemaksu kehtestamine omab mõju efektiivsusele (*efficiency*) ja jaotuse õiglusele (*equity*). Kuigi optimaalse maksustamise seisukohast oleks õigem vaadelda kogu maksusüsteemi ja selle mõjusid koos, käsitletakse majandusteoorias neid lihtsuse huvides tihtipeale eraldi. (Tax Policy... 1995, 25)

Tarbimismaksud piiravad kaupade ja teenuste hulka ehk kasulikkust, mida inimene saab väljaantud raha eest (Ulst, Hanson 1996, 22). Samas, kuni maksumaksjal on võimalik oma tegevusega (välja arvatud maksupettusega, inglise keeles *tax evasion*) mõjutada makstava maksu suurust, ületab tema kasulikkuse vähenemine alati temalt kogutud maksutuluna. Seda osa, millest tarbija ilma jääb, kuid mida ka maksutuluna kokku ei koguta, nimetatakse puhtaks heaolukaoks, maksu täiskoormuseks, liigseks maksukoormuseks (*dead-weight loss*). (Metcalf, Fullerton 2002, 4)

Kõige efektiivsemaks peetakse majandusteooria kohaselt sellist maksu, mille kehtestamisega kaasnev heaolukadu on kõige väiksem. Heaolukadu on kõige väiksem sel juhul, kui indiviidide majanduslikku käitumist ehk tarbimisstruktuuri ei moonutata ühelgi moel. (Tammert 2005, 254) Ainsaks selliseks maksuks on kindla summana määratud maks (*lump sum tax*), näiteks peamaks. Kindla summana kehtestatav maks ei tekita puhast heaolukadu, sest ei muuda hinnasuhteid ning heaolu väheneb maksusumma täies ulatuses, kuid mitte rohkem. (Ulst, Hanson 1996, 57) Joonisel 2 kirjeldab kindlasummalise maksu mõju maksueelse eelarvepiirangu joone KP, kus kaupa 1 on maksimaalselt võimalik tarbida koguses K ja kaupa 2 koguses P, liikumine paralleelselt vasakule, joonele K**P**. Kui enne maksu valis tarbija ükskõiksuskõvera punkti E, siis pärast maksu kehtestamist valib ta punkti

E^{**} , kus tema heaolu on väiksem. Heaolu vähenemine tuleneb sissetulekuefektist – sissetuleku vähenedes saab vähem tarbida. Samal ajal kogutakse makse lõigu AE^{**} ulatuses ehk sama palju kui tarbija heaolu vähenes. Vaatamata oma efektiivsusele ei ole praktikas kindlasummalised maksud populaarsed, kuna need ei arvesta õiglusega.



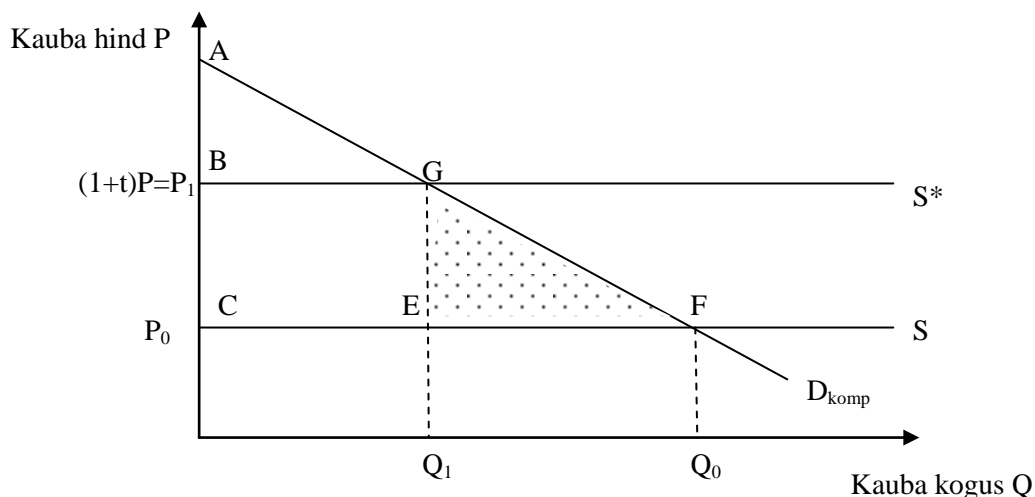
Joonis 2. Heaolukadu kindlasummalise ja proportsionaalse maksu korral

Allikas: (Stiglitz 1995, 440)

Käibemaks kehtestatakse proportsionaalsena ehk protsendina kauba hinnast. Kui kehtestada maks kaubale 1 (vt joonis 2) toimub eelarvejoone KP liikumine joonele K^*P . Lisaks joone vasakule nihkumisele toimub ka joone tõusu muutumine. See tähendab, et muutuvad suhtelised hinnad – kaup 1 muutub suhteliselt kallimaks. Nüüd valib tarbija punkti E^* , mis asub samal ükskõiksuskõveral nagu punkt E^{**} , mis tähendab, et tarbija heaolu ei ole vähenenud. Samas on vähenenud kogutav maksusumma, mida näitab joonisel lõik A^*E^* . Seega oleks samal ükskõiksuskõveral asudes üldjuhul kindlasummalise maksuga võimalik koguda rohkem maksutulu kui proportsionaalse maksuga. Nende vahet näitab lõik E^*F , mis ongi puhas heaolukadu. Lihtsustatult võib öelda, et kui kogu tarbija heaolukadu näitab lõik A^*F , siis sealhulgas A^*E^* tuleneb sissetulekuefektist ning E^*F asendusefektist. (Stiglitz 1995, 439) Seega võrdub puhas heaolukadu ainult asendusefektist tulenenud heaolukaoga.

Selleks, et hinnata puhta heaolukao suurust, tuleks alustada sellest, et jäetakse kõrvale sissetulekuefekti mõju, kuna see on ka kõige efektiivsemal (ehk kindlasummalisel)

maksustamisel vältimatu. Selleks konstrueeritakse kompenseeritud nõudluskõver, mis näitab inimese nõudlust kauba järgi eeldusel, et hinna alanedes vähendatakse inimese sissetuleku niipalju, et tema ükskõiksuskõver jääks samaks (Stiglitz 1995, 446). Joonisel 3 on kompenseeritud nõudluskõver sirge D_{komp} .



Joonis 3. Puhas heaolukadu proportsionaalsel maksustamisel

Allikas: (Metcalf, Fullerton 2002, 65), autor

Joonisel 3 on maksueelne pakkumiskõver S ning tasakaalu korral tarbitakse kaupa koguses Q_0 hinnaga P_0 . Kolmnurk ACF moodustab tarbija hinnalisa ehk vahe selle hinna vahel, mida tarbija on nõus mingi kauba teatud koguse eest maksma ja mida ta tegelikult maksab. Kehtestatakse proportsionaalne maks määruga t ning uueks hinnaks kujuneb P_1 , millele vastab pakkumiskõver S^* , mis kajastab tootmishinda koos maksuga. Uues tasakaalupunktis on tarbitav kogus Q_1 ning tarbija hinnalisa kajastab kolmnurk ABG , mis on selgelt väiksem esialgsest. Osa tarbija hinnalisa vähenemisest kogutakse kokku maksutuluna, mis võrdub maksu ja tarbitava koguse korrutise ehk ristkülikuga $BCEG$. Ülejäänud tarbija hinnalisa vähenemisest (kolmnurk GEF) on puhas heaolukadu. (Metcalf, Fullerton 2002, 4) Puhta heaolukao suuruse arvutamiseks tuleb leida kolmnurga GEF pindala, mis on pool koguse muutuse ja hinna muutuse korrutisest.

Matemaatiliselt väljendatakse puhta heaolukao suurust järgnevalt (Tax Policy... 1995, 26):

$$DWL = \frac{1}{2} \times |\varepsilon| \times Q_0 \times P_0 \times t^2 \quad (1)$$

kus

- DWL – puhas heaolukadu
- $|\varepsilon|$ – nõudluse kompenseeritud hinnaelastsuse absoluutväärtus
- Q_0 – nõutav kogus enne maksu kehtestamist
- P_0 – hind enne maksu kehtestamist
- t – proportsionaalne maksumäär

Valemi 1 põhjal võib öelda, et mida suurem on hinnaelastsus ja enne maksustamist kaubale kulutatud sissetulek ($Q_0 \times P_0$), seda suurem on maksu kehtestamisel puhas heaolukadu. Maksumäära kasvades kasvab puhas heaolukadu võrdeliselt maksumäära ruuduga. (Ulst, Hanson 1996, 64)

Käibemaksu puhul on võimalik kaks teoreetilist situatsiooni, kus puhast heaolukadu ei kaasne, kuna proportsionaalne maks toimib sarnaselt kindlasummalise maksuga. Esiteks olukord, kus inimese ükskõiksuskõverad on L-kujulised ehk asendusefekt puudub (inimene ei asenda mingil juhul kaupa 1 kaubaga 2) ja teiseks olukord, kus lisaks tarbimisele maksustatakse sama määraga ka vaba aega. (Stiglitz 1995, 441; Ulst, Hanson 1996, 72) Praktikas võib esineda kaupu, mille elastsus on väga väike ning seega on nende kaupade maksustamisel puhas heaolukadu väike; vaba aega ei ole praktikas võimalik maksustada.

Käibemaksu kui proportsionaalse maksuga kaasneb igal juhul puhas heaolukadu, kuid milline peaks olema maksumäär selleks, et puhas heaolukadu oleks minimaalne? Vastavalt Ramsey reeglile peaksid puhta heaolukao minimeerimiseks maksumäärad olema sellised, et kõigi kaupade kompenseeritud nõudmine väheneks maksu mõjul ühesuguses proportsioonis. Kaupade kompenseeritud nõudmine väheneb ühesuguses proportsioonis sel juhul, kui kaubale kehtestatav maksumäär on pöördvõrdeliselt proportsionaalne selle kauba hinnaelastsusega. (Ulst, Hanson 1996, 76) Kuna kaupade hinnaelastsused on erinevad, siis tähendab selline Ramsey reegli interpretatsioon, et majandusliku efektiivsuse seisukohalt tuleks kõikidele kaupadele kehtestada erinevad maksumäärad. Ebaelastse nõudlusega kaupadele tuleks kehtestada kõrgemad maksumäärad, kuna nende nõudlus ei muutuks oluliselt olenemata hinnatõusust. Elastse nõudlusega kaupadele tuleks aga kehtestada madalamad maksumäärad, kuna mida kõrgem maks neile kehtestada, seda rohkem muutuks nende nõudlus. (Prammer

2011, 8) Praktikas tekitab sellise reegli järgimine mitmeid probleeme. Esiteks kaasneks kõikide kaupade erineva määraga maksustamisega liigne administratiivne koormus ehk maksude kogumiseks tehtavad kulutused oleksid väga suured. Teiseks võib selline maksustamine viia teatud juhtudel äärmise ebaõigluseni. Näiteks on ebaelastse nõudmisega ravimid, mida Ramsey reegli kohaselt tuleks maksustada kõrgelt. Sellist situatsiooni, kus esmatarbekaupu maksustatakse kõige kõrgemalt, aga ilmselt ükski ühiskond ei soovi. (Ulst, Hanson 1996, 77)

Lähtudes praktilistest kaalutlustest peetakse optimaalseks käibemaksu, mis on tarbija seisukohalt neutraalne. Tarbija seisukohalt on maks neutraalne siis, kui maksustamine ei muuda nõudlust ja tarbija valikut läbi erineva suurusega maksulisandi. See tähendab, et kogu tarbimine peaks olema koormatud sama maksumääraga ja erisusi tarbimise maksustamisel ei tohiks kasutada sotsiaalsete eesmärkide saavutamiseks (Tammert 2005, 259).

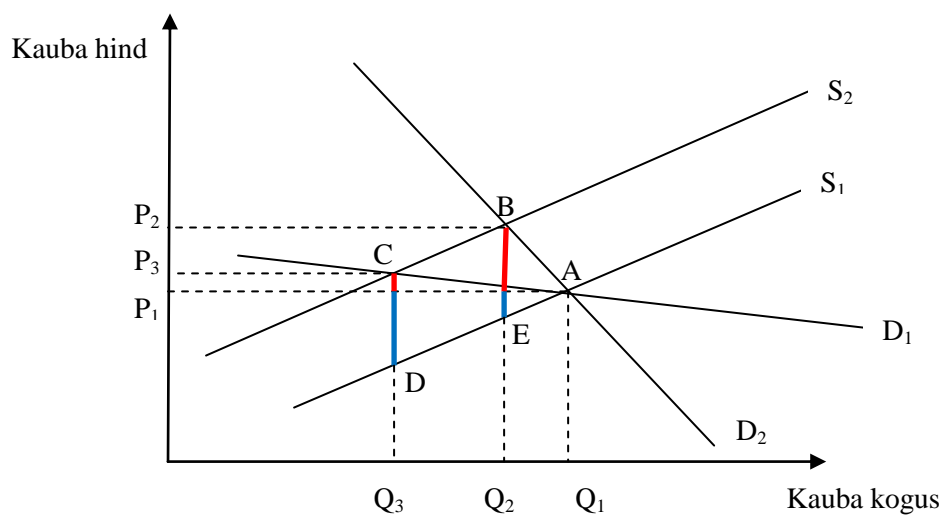
Maksude jaotusliku mõju analüüsile pani aluse Richard Musgrave, kes kasutas väljendit „intsidents“ kirjeldamaks riigi finantstegevuse toimet jaotusele. (Musgrave 1959; viidatud läbi Ulst, Hanson 1996, 50) Maksuintsidentsi (*tax incidence*) analüüs uurib, kuidas maksud jaotuvad erinevate majandussubjektide vahel ehk kes kannab maksukoormust, kusjuures majandussubjekt, kellel on kohustus maks maksuhaldurile tasuda, ei pruugi olla see, kelle heaolu maksu tõttu tegelikult väheneb. Maksuintsidentsi analüüs uurib just viimast. (Metcalf, Fullerton 2002, 4) Maksuintsidentsi analüüsis võib eristada viite erinevat maksukoormuse jaotuse viisi (Atkinson, Stiglitz 1980, 160-161; viidatud läbi Võrk *et al* 2008, 10):

- maksude jaotumine tootjate, tarbijate ja tootmistegurite omanike vahel;
- maksude funktsionaalne jaotus ehk jaotumine tööjõu ja kapitali vahel;
- maksude personaalne jaotus ehk jaotumine erinevatesse tulu- või kuludetsiilidesse kuuluvate indiviidide vahel;
- maksude regionaalne jaotus ja
- maksude jaotumine põlvkondade vahel.

Järgnevalt käsitletakse neist esimest ja kolmandat. Tarbimismaksu, sh käibemaksu jaotumine tootjate (sh tootmistegurite omanike) ja tarbijate vahel sõltub maksustatava kauba pakkumise ja nõudluse elastsusest. Kui kauba nõudlus on täiesti elastne või kauba pakkumine täiesti mitteelastne, siis kannab kogu maksukoormuse tootja. Kui kauba nõudlus on täiesti mitteelastne või pakkumine täiesti elastne, kandub maks täielikult hindadesse ja koormust kannab tarbija. (Stiglitz 1995, 417) Tegelikuses esineb selliseid äärmuslikke olukordi harva

ja eelnevat kokku võttes võib öelda, et mida elastsem on kauba nõudlus, seda suurem osa maksust jääb tootja kanda ning mida mitteelastsem on kauba nõudlus, seda suurem osa maksust jääb tarbija kanda.

Joonisel 4 kujutab maksueelset pakkumiskõverat joon S_1 ning väheelastset nõudlust joon D_1 , elastset nõudlust aga joon D_2 . Maksueelne tasakaalupunkt on A, kus kogus on Q_1 ja hind tarbija jaoks P_1 . Maksu kehtestamisel liigub väheelastse nõudluse korral tasakaal punkti C, elastse nõudluse korral aga punkti B. Maks on nendes punktides võrdne: $CD=BE$, samas on hind tarbija jaoks punktis C madalam (P_3) kui punktis B (P_2), mis näitabki, et vähem elastsema kauba puhul tuleb tootjal kanda suurem osa maksukoormusest.



Joonis 4. Maksukoormuse jaotus tootja ja tarbija vahel konkurentsiturul

Allikas: Stiglitz (1995) põhjal autori koostatud

Maksude personaalse jaotuse analüüsi keskne mõiste on tegelik maksumäär (*average tax rate*), mis on maksu suhe maksevõime iseloomustamiseks kasutatavasse näitajasse, mille alusel invidiidid on jaotatud (vt valem 2).

$$T_e = \frac{T}{I} \quad (2)$$

kus

T_e – tegelik maksumäär

T – maksusumma teatud ajaperioodil

I – maksevõimet iseloomustava näitaja, mille alusel invidiidid on jaotatud (näiteks tulu või kulu), väärtus teatud ajaperioodil

Kui suurema sissetuleku või suuremate kulutustega indiviidide puhul on tegelik maksumäär kõrgem kui väiksema sissetuleku või väiksemate kulutustega indiviidide puhul, on maks progressiivne. Kui suurema sissetuleku või suuremate kulutustega indiviidide puhul on tegelik maksumäär madalam kui väiksema sissetuleku või väiksemate kulutustega indiviidide puhul, on maks regressiivne. Kui tegelik maksumäär on sama olenemata sissetuleku suurusest või kulutuste tasemest, on maks proportsionaalne. (Metcalf, Fullerton 2002, 3)

Kui maksevõimelisuse printsiip ühena maksude neljast põhiolemusest Adam Smithi poolt esimest korda kirja pandi, kirjeldas ta maksevõimet vara ja sissetulekuga: „igaüht tuleb maksustada vastavalt tema varale ja sissetulekule“ (Ulst, Hanson 1996, 17). Kui maksevõimelisuse kirjeldamiseks kasutada sissetulekut, on käibemaks regressiivne maks. See tuleneb sellest, et suurema maksevõimega indiviidid säästavad rohkem kui vaesed ning seega moodustab tarbimine, mida maksustatakse, nende sissetulekust suurema osa. (Vörk *et al* 2008, 2) Kui aga maksevõimelisust (elatusaset) iseloomustada tarbimiskuludega, mis tänu võimalusele laenata ja säästa on oluliselt stabiilsem kui sissetulek, on käibemaks oluliselt vähem regressiivne. Seda kinnitasid ka poliitikauuringute keskuse Praxis poolt 2008. aastal Eesti maksupoliitika mõjude kohta läbi viidud uuringu tulemused (vt lisa 1). Crossley *et al* leidsid, et Suurbritannias, kus mitmed esmatarbekaubad nagu toit, kütus ja energia on maksustatud standardmäärast madalama määraga, on tarbimiskuludele tuginedes käibemaks isegi progressiivne (2009, 198).

Lisaks indiviidide jaotamise alusena kasutatavale näitajale mõjutab käibemaksu personaalse jaotuse analüüsi tulemusi ka see, millist ajaperioodi vaadeldakse. Nimelt kui vaadata ühe-aastase perioodi asemel kogu indiviidi eluiga, siis võib analüüs anda oluliselt erineva tulemuse. Tarbimismaksude eluea-põhises analüüsis eeldatakse, et tarbimine on konstantne kogu elu jooksul, samas sissetulek muutub, olles esialgu madal, siis kasvades ja lõpuks taas kahenedes (vt lisa 2). Tarbimise konstantsus tugineb eeldusel, et noored laenavad tarbimise rahastamiseks, tööelised tasuvad võlgasid ja säästavad ning vanad kasutavad tarbimise finantseerimiseks sääste. Kui võrrelda ainult ühe aasta tarbimist ja sissetulekuid, kujuneb noorte ja vanade tegelik maksukoormus kõrgeks ning tööeliste, kes teenivad sel hetkel oma elu kõrgeimat sissetulekut, tegelik maksukoormus madalaimaks. Kui aga vaadelda kogu eluiga, võrdub keskmine tegelik maksukoormus (kogu tarbimine elu jooksul jagatud

kogu elu jooksul saadud sissetulekuga) maksumääraga ning maks on proportsionaalne (Metcalf, Fullerton 2002, 48).

1.3. Käibemaksu rakendamine Euroopa Liidus

Üldisi tarbimismakse üritati kehtestada juba enne 20. sajandit, kuid rahva tugeva vastuseisu tõttu tühistati need üldjuhul varsti pärast kehtestamist. Eelmise sajandi alguses oli üldiste tarbimismaksude tähtsus maailmas väga väike, kuid pöörde tõi Esimene maailmasõda, mil valitsuste kulud kasvasid oluliselt ning oli vaja leida uusi tuluallikaid. Esimeste seas kehtestati üldine tarbimismaks Saksamaal 1918. aastal ja Prantsusmaal 1920. aastal, kusjuures esialgu rõhutati, et tegemist on ajutise maksuga. Suure Depressiooni ja Teise maailmasõja tõttu ei vähenenud riikide vajadused ning üldiste tarbimismaksude levik sai hoogu juurde, kusjuures tavaliselt kehtestati maks mitmeastmelise kumulatiivse tarbimismaksuna. (Sharma 1988, 5)

Lisandunud väärtuse maksu idee päritolu osas ei ole lõplikku selgust. On allikaid, kus peetakse esimeseks lisandunud väärtuse maksu kirjeldajaks saksa ärimeest Wilhelm Von Siemensi, samas on ka allikaid, kus see au kirjutatakse Ameerika majandusteadlase Thomas S. Adamsi nimele. Esimene neist pani oma mõtted kirja 1918. aastal, teine aastatel 1910–1921 (James 2011, 15). Praktikas rakendati käibemaksu lisandunud väärtuse maksuna esimest korda aga 1954. aastal Prantsusmaal. Ülejäänud Euroopa riikides kasutati sel ajal tulude kogumiseks jätkuvalt mitmeastmelisi kumulatiivseid tarbimismakse, mis moonutas oluliselt tootmisprotsessi ja konkurentsi. (Pulk 2001, 9)

23. märtsil 1957 allkirjastati Euroopa Ühenduse asutamisleping, mille kohaselt oli selle ühenduse põhieesmärgiks majandusliidu raames ühisturu rajamine. Ühisturul pidi toimima aus konkurents ning see pidi sarnanema liikmesriikide siseturgudega. Üheks sellise ühisturu loomise eelduseks oli, et kaupade maksustamise erinevused liikmeriikides ei moonutaks konkurentsi tingimusi ja ei takistaks kaupade ja teenuste vaba liikumist. Selleks tuli omakorda ühtlustada käibemakse, aktsiisimakse ja muid kaudseid makse. (Euroopa... art 93, varem art 99; Esimene...) Esimene eesmärk oli asendada liikmesriikide senised kumulatiivsed tarbimismaksud maksudega, mis oleksid tootmisprotsessi suhtes neutraalsed (Pulk 2001, 9).

1960. aastal loodi kolm töögruppi, mille eesmärgiks oli uurida võimalusi üldiste tarbimismaksude harmoniseerimiseks riikides. Töögrupid jõudsid järeldusele, et lisandunud väärtuse maksuna toimiv tarbimispõhine käibemaks oleks parim lahendus ning arvestusmeetodiks peaks olema kaudne lahutusmeetod. Samuti arvati, et maksumäärad peaksid liikmesriikides olema kas samasugused või väga väikeste erinevustega, maksubaas võimalikult lai ning erandeid võimalikult vähe. Esialgne plaan oli jõuda maksude täieliku harmoniseerimiseni ja maksupiiride kaotamiseni. (Aujean 2012, 135)

11. aprillil 1967 võeti vastu Esimene (67/227/EMÜ) ja Teine Direktiiv (67/288/EMÜ), millega reguleeriti liikmesriikide käibemaksu seadusi (Pulk 2001, 10). Esimeses Direktiivis kirjeldati käibemaksu süsteemi nii: „Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi. Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt. Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.“ (Esimene..., art 2) Teises Direktiivis sätestati, et käibemaksuga maksustatakse maksukohustuslaste kaupade ja teenuste käivet riigi territooriumil ning kaupade importi ning defineeriti mitmeid olulisi mõisteid (Pulk 2001, 10). Maksumäärade ja -vabastuste osas jäeti liikmesriikidele esialgu suur otsustusõigus, samuti võisid liikmesriigid kehtestada erinevaid erimeetmeid ja -skeeme. Kapitalikaupade osas oli liikmesriikidel lubatud piirata sisendkäibemaksu maha arvamist, mis muutis käibemaksu seda võimalust kasutanud riikides kogutoodangupõhiseks. Esimese ja Teise Direktiivi rakendamise tähtaeg oli esialgu 1. jaanuar 1970, kuid kuna osades riikides tekitas käibemaksu kehtestamine suuri probleeme, siis lükati seda tähtaega Kolmanda Direktiiviga edasi 1972. aastani ning veel Neljanda ja Viienda Direktiiviga 1973. aastani. (Aujean, 136) Kuna Esimese ja Teise Direktiiviga jäeti liikmesriikidele väga suur otsustusõigus, siis kujunesid nende poolt kehtestatud käibemaksusüsteemid väga erinevaks (Lind 2006, 16).

Järgmise tõuke käibemaksusüsteemide ühtlustamiseks andis 1970. aastal liidu eelarvesüsteemi reformimise käigus tehtud otsus, et liikmesriikide liikmemaksete aluseks võiks olla käibemaksu laekumine. See aga eeldas maksusüsteemide ühtlustamist. Samuti oli ühtlustamine vajalik ühisturu paremaks toimimiseks. Kuuenda Direktiivi (77/388/EMÜ)

projekti esitas Komisjon juba 1973. aastal ning pärast keerulisi läbirääkimisi võeti see vastu alles 17. mail 1977. Kuuenda Direktiiviga täpsustati mõningaid mõisteid, mis senisest praktikast lähtudes olid segadust tekitanud ning harmoniseeriti maksubaasi ja maksu maha arvamise reegleid, samas jäid mitmed erikorrad (näiteks seoses väikeettevõtete ja põllumeestega) ka kehtima. (Pulk 2001, 11; Aujean 2012, 136) 1987. aastal esitles Komisjon ettepanekuid käibemaksu (ja aktsiiside) suuremaks ühtlustamiseks ning käibemaksusüsteemi varasema sihtkohamaa põhimõtte asendamiseks päritolumaa põhimõttega, kuid kuna liikmesriikide maksumäärade erinevused olid suured ja ei olnud välja töötatud ka toimivat käibemaksutulude ümber jagamise süsteemi (et tulu jõuaks siiski riigini, kus toimus tarbimine), siis sellega ei nõustunud. Kokku lepidi ühendusesisese kaubavahetuse üleminekurežiimis, mille kohaselt ettevõtetevaheliste tehingute puhul kehtib jätkuvalt sihtkohamaa põhimõtte ja eraisikute ostude puhul (mõne erandiga) päritolumaa põhimõtte. Et süsteem toimiks ka piirikontrolli puudumise tingimustes, maksustatakse käibemaksukohustuslaste-vahelist ühendusesisest müüki 0-protsendilise määraga, mis annab õiguse sisendkäibemaksu maha arvata, ning ühendusesisest soetust (ostu) selle riigi määraga, kus ostja asub. (VAT history...; Aujean 2012) See üleminekurežiim kehtib siiani. Samal ajal tehtud ettepanek kehtestada maksumääradele nii ülem- kui ka alampiirid asendati ainult alampiiride kehtestamisega, samas jäi jätkuvalt kehtima ka mitmeid erandeid (Aujean 2012, 136). Kuues Direktiiv kehtis 29 aastat ning selle kehtivuse aja jooksul muudeti seda 28 korral. Täiesti uus käibemaksu käsitlev direktiiv (2006/112/EÜ, edaspidi käibemaksudirektiiv) võeti Euroopa Liidus (edaspidi ka EL) vastu 28. novembril 2006 ja hakkas kehtima 1. jaanuaril 2007. Kuigi see ei toonud kaasa olulisi sisulisi muutusi, peeti siiski vajalikuks muuta direktiivi struktuuri ja sõnastust, et tagada sätete selgel ja otstarbekal kujul esitamine (Nõukogu..., preambul).

Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 punktile 1 maksustatakse käibemaksuga maksukohustuslase kaubatarneid, kauba EL-sisest soetamist teisest EL liikmesriigist, maksukohustuslase teenuste osutamist ja kauba importi väljastpoolt EL-i. Liikmesriigid peavad rakendama harilikku maksumäära (inglise keeles *standard rate*, edaspidi standardmäär), mis peab olema vähemalt 15 protsenti ning teatud kaupadele ja teenustele võib rakendada kuni kahte vähendatud maksumäära (inglise keeles *reduced rate*, edaspidi soodusmäär), mis ei tohi olla madalam kui 5 protsenti (Nõukogu..., art 97-99). Lisaks kehtivad mõningad erandid, mille kohaselt võivad mõned riigid teatud kaupadele rakendada ka madalamat maksumäära

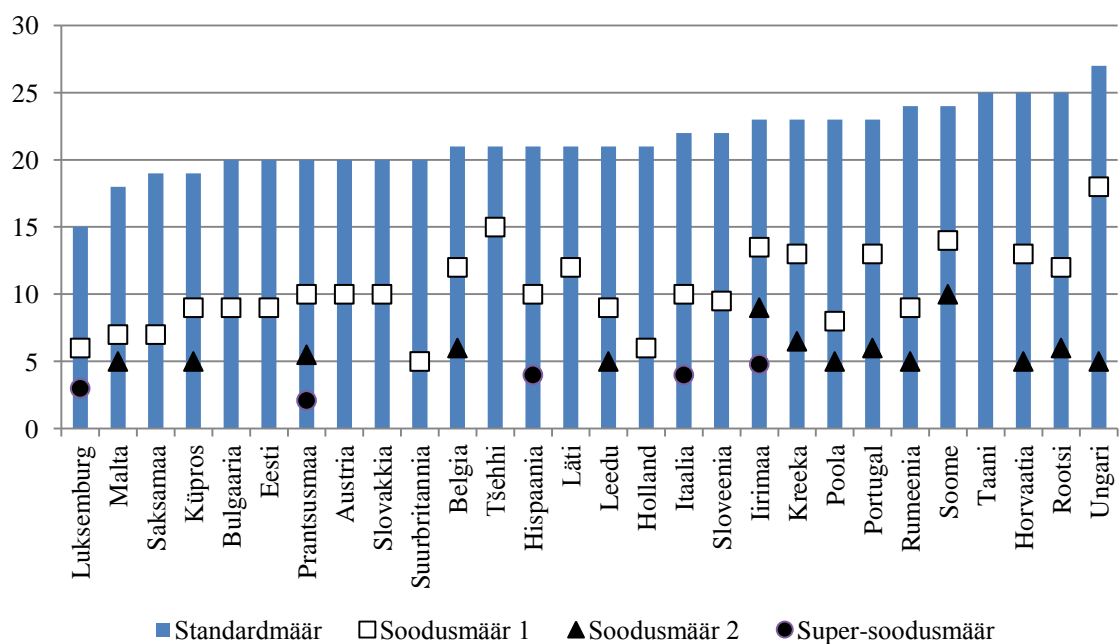
kui 5 protsenti (*super-reduced rate*, super-soodusmäär), kui selline maksustamine kehtis enne 1991. aasta algust (Nõukogu..., art 110). Käibemaksudirektiivi IX jaotises on välja toodud maksuvabastused, millest enamik on liikmesriikidele kohustuslikud. Selle jaotise teises peatükis on kirjas maksuvabastused, mille kehtestamine on seotud avaliku huviga (Lind nimetab neid sotsiaalseteks maksuvabastusteks (2006, 38)) ja mille eesmärk on hoida nende kaupade ja teenuste hindu madalana⁴. Lisaks sotsiaalsetele maksuvabastustele kehtivad ka mitmed tehnilised maksuvabastused⁵, mis kehtestatakse näiteks topeltmaksustamise ära hoidmiseks või kaupadele ja teenustele, mida müüakse, kuid mis iseseisvat tarbimisväärtust ei oma. Näiteks finantsteenuste osutamine (laenu andmine) on tegevus, mis valmistab tarbimist ette, tegelik tarbimine toimub alles laenatud raha kulutamisel kaupadele ja teenustele. Mõningate kaupade ja teenuste puhul on maksuvabastus kehtestatud seetõttu, et maksustatavat väärtust on keeruline määratleda. (Lind 2006, 78) Lisaks kehtivad mitmed maksuvabastused ka seoses ühendusesisese soetamise, impordi, ekspordi ja rahvusvaheliste vedudega (käibemaksudirektiivi IX jao peatükid 4-10). Kokkuvõttes võib öelda, et vaatamata juba mitukümmend aastat tagasi püstitatud eesmärgile kehtestada EL liikmesriikides võimalikult neutraalne käibemaks väga sarnaste määradega, ollakse rohkete maksuvabastuste ja soodusmääradega maksustatavate kaupade ja teenuste laia ringi ning suurte maksumäärade erinevuste tõttu sellest kaugel.

Seisuga 13. jaanuar 2014 jäid EL liikmesriikides kehtivad käibemaksu standardmäärad vahemikku 15–27 protsenti, olles madalaim Luksemburgis ja kõrgeim Ungaris (vt joonis 5). Kõige rohkem (kolm) soodusmäärasid peale 0-protsendilise määra kehtib Luksemburgis, Iirimaa ja Prantsusmaal. Kaheteistkümnes riigis, sealhulgas Eestis, kehtib lisaks 0-protsendilisele määrale üks soodusmäär, Taanis mitte ühtegi.

Keskmine käibemaksu standardmäär on 2000. aasta 19,2 protsendilt kasvanud 2013. aastaks 21,3 protsendini, kusjuures kui aastatel 2000–2007 kõikus see 19,2 ja 19,6 protsendi vahel, siis alates 2008. aastast on see iga-aastaselt tõusnud, kasvades 20,4 protsendini 2008. aastal ja 21,3 protsendini 2013. aastal (vt joonis 6). 2008. aastal alguse saanud majanduskriis ja sellega kaasnenud surve eelarvele sundis mitmeid riike tõstma käibemaksu määrasid. Perioodil jaanuar 2008 kuni jaanuar 2014 ei ole käibemaksu standardmäär tõstnud Euroopa Liidu 28 riigist vaid seitse. (VAT Rates...)

⁴ Näiteks postiteenused, meditsiiniga seotud kaubad ja teenused, haridus, avalik-õiguslik televisioon ja raadio, mittetulundusühingute tegevus jm. (Nõukogu..., IX jaotis, pkt 2)

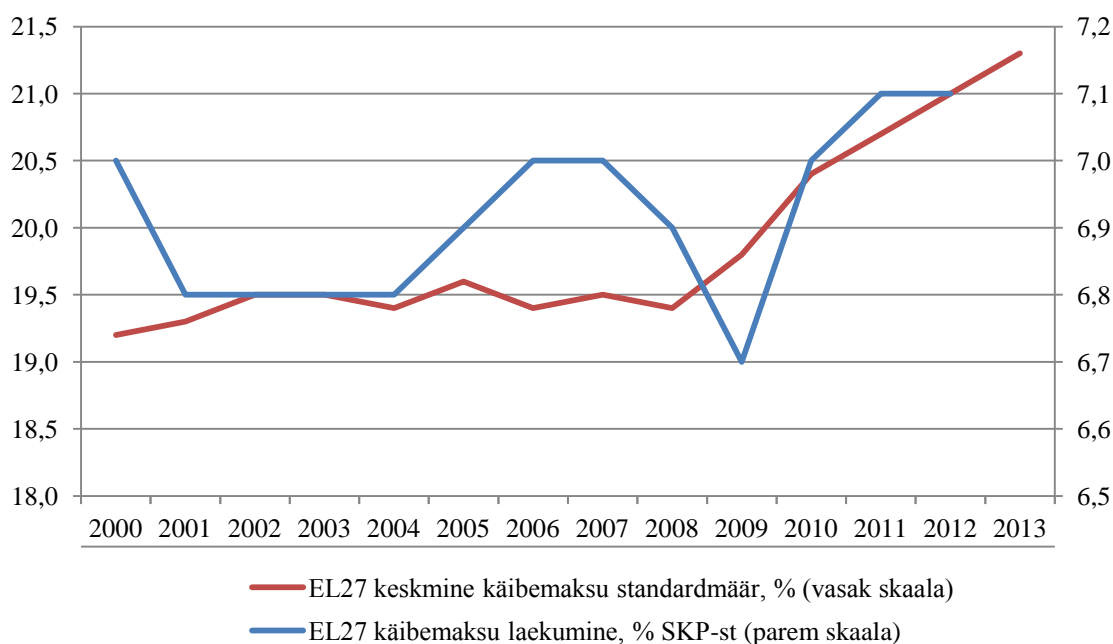
⁵ Näiteks kindlustustehingud, finantsteenused, kinnisasjade rentimine, hasartmängud jm. (Nõukogu..., art 135)



Joonis 5. Käibemaksu standard- ja soodusmäärad Euroopa Liidu liikmesriikides seisuga 13. jaanuar 2014 (protsenti)

Allikas: Lisa 3

Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksu laekumine osakaaluna sisemajanduse koguproduktist jooksevhindades (edaspidi SKP) on aastatel 2000–2012 kõikunud vahemikus 6,7–7,1 protsenti, kusjuures võrreldes perioodi esimest ja viimast aastat on see näitaja suurenenud ainult 0,1 protsendipunkti. Käibemaksu tähtsus riikide maksutuludes on samal ajal rohkem kasvanud – kui 2000. aastal moodustas käibemaksu laekumine kogu maksutulust 17,2 protsenti, siis 2012. aastal 18,0 protsenti (vt lisa 6). Selline areng on kooskõlas Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (*Organisation for Economic Co-operation and Development*, edaspidi OECD) ja Euroopa Komisjoni soovitustega, mille kohaselt tuleks maksukoormust nihutada tööjõult tarbimisele (Tax Policy... 2010; Annual..., 7). Samas tähendab riikide eelarvete kasvav sõltuvus käibemaksu laekumisest ka seda, et aina enam tuleks selle maksuga seonduvale tähelepanu pöörata.



Joonis 6. Käibemaksu laekumine ja keskmine standardmäär Euroopa Liidus aastatel 2000–2013

Allikad: Lisa 4, lisa 5

Aastatel 2001–2004 püsis käibemaksu laekumine EL-s 6,8 protsendi SKPst tasemel, seejärel suurenes 2007. aastaks 7,0 protsendini, mis oli ühelt poolt seotud 2004. aasta 1. mail EL-iga liitunud riikide ümberkorraldustega käibemaksuseadustes ja -süsteemides ja teiselt poolt (eelkõige) nende samade riikide kiire majanduse (sh tarbimise) kasvuga sel perioodil. Alates 2008. aastast hakkas käibemaksu laekumine seoses majanduskriisiga langema ning 2009. aastal vähenes oluliselt. Nagu eespool kirjutatud, reageerisid liikmesriigid sellele mitmete muudatustega, sh määrade tõstmisega ning selle (ja majanduslanguse peatumise) tulemusena on käibemaksu laekumine viimastel aastatel taas kasvanud, kuid arvestades maksumäärade tõstmist võib öelda, et käibemaksu standardmäära efektiivsus on vähenenud⁶.

⁶ Käibemaksu standardmäära efektiivsuse all peab autor silmas seda, kui palju toodab üks protsendipunkt käibemaksu standardmäära käibemaksu laekumist. Näiteks 2003. aastal oli see 0,35 (6,8% SKPst / 19,5% ≈ 0,35); 2012. aastal 0,34 (7,1% SKPst/21,0%≈0,34). Kui käibemaksu standardmäära efektiivsus oleks 2012. aastal olnud samasugune nagu 2003. aastal, siis oleks käibemaksu laekunud 7,1% SKPst asemel 7,4% SKPst (0,35×21,0%≈7,4% SKPst).

1.4. Käibemaksu rakendamine Eestis

Esimest korda kehtestati maks nimetusega „käibemaks“ Eestis 1975. aastal. See maks ei vastanud ühelegi eespool nimetatud üldistest tarbimismaksudest, vaid arvutati kaupadele kehtestatud hulgi- ja jaehinna vahena. 1991. aastal asendati see maks lisandunud väärtuse maksuga, kuid nimetus jäeti samaks. (Pulk 2001, 12) Eesti lisandunud väärtuse maksu ehk käibemaksu ajaloos võib eristada kahte ajajärku. Esimene neist sai alguse 1991. aastal, mil selline käibemaks esimest korda lisandunud väärtuse maksuna kehtestati, ja kehtis 2004. aasta 30. aprillini. Teine sai alguse Eesti liitumisega Euroopa Liiduga 1. mail 2004 ja kestab tänase päevani.

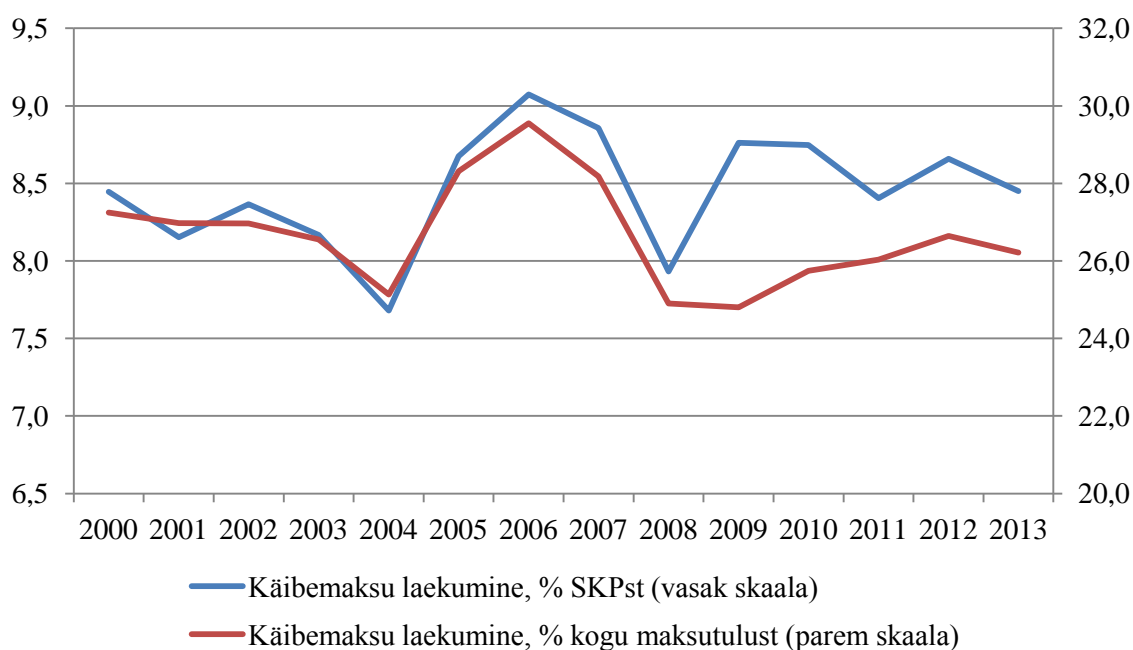
Esialgu kehtestati 1991. aastal kehtima hakanud käibemaks Vabariigi Valitsuse määrusega („Käibemaksuga maksustamise kord“). Esimene käibemaksuseadus hakkas kehtima 1. jaanuarist 1992, praeguse seisuga viimane käibemaksuseadus kehtib alates 1. maist 2004. Nende seaduste vahepeal kehtis Eestis veel kaks käibemaksuseadust, mis hakkasid kehtima 1. jaanuaril 1994 ja 1. jaanuaril 2002. 1991. aastal kehtestati käibemaksu määraks 7 protsenti kauba või teenuse käibemaksuta müügihinnast, 1992. aasta algusest tõsteti see 10 protsendile ning sama aasta 19. juunist 18 protsendile. (*Ibid.*, 12–18) 2009. aasta 1. juulist alates on käibemaksu standardmäär Eestis 20 protsenti (Riigi 2009..., §7). 0-protsendiline määr võeti Eestis kasutusele 1994. aastal, mil sellega hakati maksustama ekspordi (Pulk 2001, 15). Vähendatud määr võeti Eestis kasutusele 1999. aastal, mil 5-protsendilise määraga hakati esimesena maksustama raamatuid (Käibemaksuseaduse §-de...). Sellest ajast on soodusmääruga maksustatavate kaupade ja teenuste loetelu muudetud korduvalt ning nendest muudatustest on ülevaatlik ja lihtsustatud tabel lisas 7. 2009. aasta 1. jaanuarist tõsteti soodusmäär 9 protsendini, samal ajal tühistati ka soodusmäär rakendamine mitmetele kaupadele ja teenustele (Tulumaksuseaduse..., §2).

1991. aastal kehtestatud käibemaks oli oma olemuselt kogutoodangupõhine käibemaks, kuna kapitalikaupadelt ei olnud maksu maha arvamine lubatud. 1992. aastal muudeti maksustamist nii, et tegemist oli tarbimispõhise käibemaksuga – käibemaksu võis maha arvata ka kapitalikaupadelt. Maksukohustuslasteks olid esialgu ettevõtted ja organisatsioonid, alates 1994. aastast ka füüsilisest isikust ettevõtjad ja osaliselt riigi ja kohaliku omavalitsuse asutused. Käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustus kehtestati alates 1992. aastast ning esialgu oli selle tingimuseks, et kalendrikuu käive ületas

kümnekordset miinimumpalka. 1994. aastal muudeti see aastapõhiseks ning käibemaksukohustuslaseks tuli registreeruda neil, kelle maksustatav käive ületas 130 000 krooni. 1. aprillist 2005 tõsteti piirmäär 250 000 kroonile ning see kehtib ligikaudselt eurodesse ümberarvutatuna (16 000 eur) tänaseni. Maksustamisperiood oli algusest peale ja on siiani kalendrikuu, kusjuures erandina võis ja võib kehtestada ka muid maksustamisperioode. (Pulk 2001, 12-18)

Kui 1. maini 2004 olid Eestil oma käibemaksuseaduse ja -süsteemi loomisel vabad käed, siis alates 1. maist 2004 pidi Eesti käibemaksuseadus olema kooskõlas siis kehtinud Kuuenda Direktiiviga, kusjuures algust tehti kooskõlastamisega juba 1994. aastal vastu võetud käibemaksuseaduses. Alates 1. jaanuarist 2007 peab Eesti käibemaksuseadus olema kooskõlas käibemaksudirektiiviga.

Käibemaksu laekumise osakaal nii SKP-s kui ka maksutuludes kasvas aastatel 2004–2006 kiiresti; järgnes majanduskriisiga kaasnenud laekumiste järsk langus 2008. aastal (vt joonis 7).



Joonis 7. Käibemaksu laekumine Eestis aastatel 2000–2013

Allikas: Lisa 8

Vaatamata maksumäärade tõusule jätkus ka 2009. aastal käibemaksu nominaalse (eurodes) laekumise vähenemine (vt lisa 8), kuid kuna SKP vähenemine oli veelgi kiirem, siis protsendina SKP-st käibemaksu laekumine sel aastal kasvas. Viimastel aastatel on käibemaksu laekumine protsendina SKP-st mõnevõrra langenud – SKP kasv on ületanud käibemaksu laekumise kasvu. Kui võrrelda käibemaksu laekumise osakaalu kõikides maksutuludes aastatel 2000 ja 2013, siis on näha mõningast vähenemist. Ka kõiki tarbimismakse koos vaadates on toimunud nende osakaalu vähenemine (2014. aasta..., 45), mis näitab, et vaatamata tulumaksumäära langetamistele ja käibemaksumäära tõusule ning soodusmääraga maksustatavate kaupade ja teenuste ringi piiramisele sel ajaperioodil ei ole Eestis tarbimismaksude osakaal kogu maksutuludes suurenenud. Võrreldes EL-i keskmisega moodustab käibemaksu laekumine nii protsendina SKPst kui ka osakaaluna kogu maksutuludest suurema osa. See tähendab, et käibemaksuga seonduvad arengud on valitsussektori tulusid silmas pidades Eestis eriti olulised.

2. KÄIBEMAKSU FISKAALNE EFEKTIIVSUS EUROOPA LIIDUS JA EESTIS

Kui inglisekeelses kirjanduses võeti mõiste „*C-efficiency*“ kasutusele juba 1995. aastal (Ebrill *et al* 2001, 41), siis teemakohast eestikeelset kirjandust autorile teadaolevalt seni avaldatud ei ole. Seega oli autoril võimalus luua sellele terminile eestikeelne vaste ning autor otsustas kasutada mõistet „käibemaksu fiskaalne efektiivsus“. Kuna „käibemaksu efektiivsus“ on mitmetitõlgendatav, siis selleks, et mõiste oleks eristatav teistest käibemaksu efektiivsust kirjeldavatest näitajatest⁷, lisas autor väljendisse sõna „fiskaalne“, mis viitab sellele, et tegemist on käibemaksu tuludega seotud efektiivsusega.

2.1. Käibemaksu fiskaalse efektiivsuse mõiste ja hindamine

Käibemaksu fiskaalne efektiivsusega (inglise keeles *C-efficiency* või *VAT revenue ratio*) mõõdetakse, kui suure osa moodustab tegelikult laekunud käibemaks maksust, mis teoreetiliselt võiks laekuda „ideaalse käibemaksu“ ja täieliku maksekuulekuse korral. Ideaalse käibemaksu (*ideal VAT, benchmark VAT*) all peetakse siinkohal ja edaspidi silmas sellist maksu, mille korral kehtib kogu tarbimisele ilma eranditeta üks (standard-)maksumäär. Täieliku maksekuulekuse (*full compliance*) all peetakse silmas seda, et kogu maks, mis tuleks seadusekohaselt tasuda, ka tasutakse (kogutakse maksuhalduri poolt kokku). Käibemaksu fiskaalse efektiivsuse hindamisel eeldatakse, et tarbimise struktuur ja tase on samasugune nii tegelikult kehtiva käibemaksu kui ka ideaalse käibemaksu korral. (Keen 2013, 427).

Käibemaksu fiskaalse efektiivsuse kohta kasutab autor lihtsuse ja parema mõistetavuse huvides edaspidi inglisekeelse väljendi *VAT revenue ratio* lühendit VRR. Mõistet *VAT revenue ratio* kasutab OECD; Rahvusvaheline Valuutafond (*International Monetary Fund*,

⁷ Lind peab maksu efektiivsuse all silmas seda, kui tulus on maks riigi jaoks võrreldes riigi administreerimiskulude (*administration cost*) ja maksumaksjate vastavuskuludega (*compliance cost*) (2006, 31). Maksu **majandusliku** efektiivsuse all peab käesoleva autor silmas seda, kuidas mõjutab maksu kehtestamine tarbija valikuid ja turu toimimist.

edaspidi lühendatult IMF) kasutab sama asja kohta väljendit *C-efficiency*. Matemaatiliselt on käibemaksu fiskaalne efektiivsus väljendatud valemis 3 (Keen 2013, 427; autor).

$$VRR = \frac{T}{VTL_{bf}} = \frac{T}{t_s C} \quad (3)$$

kus

- VRR* – käibemaksu fiskaalne efektiivsus
- T* – käibemaksu tegelik laekumine
- VTL_{bf}* – teoreetiline käibemaksukohustus ideaalse käibemaksu ja täieliku maksekuulekuse korral
- t_s* – käibemaksu standardmäär
- C* – tarbimine ilma käibemaksuta ehk maksubaas

Valemi 3 lugejas on käibemaksu tegelik laekumine, nimetajas teoreetiline käibemaksukohustus (*VAT theoretical liability*) ideaalse käibemaksu kehtimisel ja täieliku maksekuulekuse juures. Tavaliselt hinnatakse VRR-i ühe aasta kohta. Arvutustes kasutatav käibemaksu tegelik laekumine (*actual VAT revenue*) võib olla kas kassapõhine, kohandatud kassapõhine või tekkepõhine.

Kassapõhine maksulaekumine (*cash collections*) on uuritaval aastal (tavaliselt jaanuarist detsembrini) kogutud maksu summa. Üldjuhul ei kasutata VRR-i hindamisel arvutustes kassapõhist maksulaekumist, kuna uuritava aasta kassapõhine laekumine sisaldab laekumisi tegelikult eelmistel perioodidel tekkinud maksukohustuste täitmiseks ning osa uuritaval aastal tekkivast maksukohustusest laekub alles järgmisel perioodil. (Keen 2013, 439) Siiski võib seda paremate andmete puudumisel kasutada. Kassapõhiselt avaldavad Eestis käibemaksu laekumise andmeid Eesti Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA), Eesti Vabariigi Rahandusministeerium (edaspidi Rahandusministeerium) ja Eesti Statistikaamet (edaspidi Statistikaamet) oma andmebaasis. (Makstud...; Riigieelarve kassapõhised...; Statistikaamet (b))

Tavaliselt kasutatakse VRR-i hindamisel kohandatud kassapõhist laekumist, mille puhul võetakse arvesse seda, et käibemaksu tasutakse maksustamisperioodile (perioodile, mil maksukohustus tekkis) järgneval või isegi ülejärgmisel kuul. Näiteks kui käibedeklaratsioone esitatakse maksustamisperioodile järgneval kuul (nagu Eestis), siis liidetakse kohandatud aastase kassapõhise laekumise saamiseks kokku aasta teise kuni kaheteistkümnenda kuu laekumised ja järgmise aasta esimese kuu laekumine. Selliselt kajastatakse käibemaksu

laekumist näiteks Eurostati andmebaasis. (Study to... 2013, 23) Statistikaamet kasutab kohandatud kassapõhist laekumist mõningate maksude puhul valitsussektori rahanduse statistika koostamisel.

Kõige keerulisem, kuid teoreetiliselt kõige õigem on VRR-i hindamisel kasutada käibemaksu tekkepõhist laekumist (*accrual collections*) (Keen 2013, 439). Tekkepõhise laekumise kindlaks tegemiseks tuleks andmeallikana kasutada detailseid käibedeklaratsioonide andmeid ja üldjuhul neid andmeid uurijatel ei ole. Lisaks käsitlevad senised uuringud paljusid riike korraga ning isegi kui uurijatel õnnestuks saada kõikide riikide maksuhaldurilt vajalikud andmed, siis nende töötlemine oleks väga mahukas töö. Siiski on (autorile teadaolevalt esimesena) IMF mõnede riikide, sh Eesti puhul käibemaksu tekkepõhist laekumist hinnanud. Selleks „viiakse kokku“ laekumised ja deklaratsioonid ning laekumised (tagastused) võetakse arvesse maksukohustuse (tagastusõiguse) tekkimise perioodil, mitte siis, kui tegelik ülekanne tehti (Thackray, Ueda 2014, 34).

Kui valemi 3 parempoolseima avaldise nimetaja esimese teguri, käibemaksu standardmääraga seoses metodoloogilisi probleeme ei ole, siis teise teguriga, milleks on tarbimine ehk maksubaas, seoses on neid palju. Näiteks eeldatakse arvutustes, et kehtiva seadusandluse asendamine ideaalse käibemaksuga ei muuda tarbimise struktuuri ja taset. Alapeatükis 1.2. käsitletust lähtudes ei ole see aga usutav. Erinevalt lähenetakse küsimusele, mida täpsemalt tuleks näitaja C , mis peaks kirjeldama käibemaksubaasi (maksustatavat tarbimist), hulka lugeda. Kaks enimlevinud varianti on: 1) ainult kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutused (European System of Accounts 1995 ehk ESA95 kood P.31) ja 2) nii kodumajapidamiste kui ka kasumitaotluseta kodumajapidamisi teenindavate institutsioonide (edaspidi KTKTI) ja valitsussektori lõpptarbimiskulutused, mis võetakse kokku nimetusega „lõpptarbimiskulutused“ (ESA95 kood P.3). KTKTI-de ja valitsussektori lõpptarbimiskulutused tuleks käibemaksubaasi hulka lugeda seetõttu, et üldjuhul ei ole nad käibemaksukohustuslased ja ei saa oma sisenditelt käibemaksu maha arvata. Seega on nad käibemaksu mõttes nõ lõpptarbivad. (Study to... 2013, 19) Lisaks tuleb silmas pidada, et tarbimine rahvamajanduse arvepidamise mõistes ei ole sama, mis ta peaks olema käibemaksu mõistes. Näiteks sisaldab kodumajapidamiste lõpptarbimine oma tarbeks pakutavat majutust, mille maksustamine on praktikas väga ebatõenäoline. Valitsussektori lõpptarbimine sisaldab aga riigitöötajate palgakulusid, mida samuti käibemaksubaasi ei tohiks lugeda. Samuti ei ole täielikku üksmeelt selles osas, kas käibemaksubaasis peaks sisalduma ainult residentide tarbimine riigis või kogu

tarbimine riigi territooriumil ehk siis ka mitteresidentide oma. Rahvamajanduse arvepidamise tarbimise näitajates on tavaliselt mitteresidentide tarbimine välja jäetud⁸. Samal ajal sisaldub mitteresidentide ostudelt tasutud käibemaks laekumise numbrites.⁹ Kokkuvõttes võib öelda, et tõenäoliselt ülehinnatakse teoreetilist käibemaksukohustust, kui selle arvutamisel võetakse aluseks lõpptarbimiskulutused rahvamajanduse arvepidamise mõistes ja samas alahinnatakse käibemaksukohustust, kui kasutatakse ainult kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutusi, kuid paremate näitajate puudumise tõttu kasutatakse neid siiski. (Keen 2013, 432-433)

Tavaliselt väljendatakse VRR-i protsentides, mis tähendab, et kui valemi 3 alusel tehtud arvutuse tulemus on näiteks 0,5, siis VRR on 50 protsenti. Sama lähenemist kasutatakse ka käesolevas töös ilma sellele eraldi viitamata. VRR-i väärtused jäävad üldjuhul nulli ja 100 protsendi vahele ning mida suurem on käibemaksu fiskaalne efektiivsus, seda lähemal on näitaja väärtus 100 protsendile. Teatud tingimustel võib VRR-i väärtus olla ka üle 100 protsendi¹⁰. Kuna VRR on 100 protsenti sel juhul, kui kogu tarbimist maksustatakse ühe (standard-)määraga ja maksekuulekus on täielik, siis vähendavad kehtivad soodusmäärad ja maksuvabastused ning maksekuulekuse mittetäielikkus VRR-i väärtust.

Sellest lähtuvalt saab VRR-i dekomponeerida ja väljendada järgnevalt (Keen 2013, 435):

$$VRR = (1 - P)(1 - \Gamma) \quad (4)$$

kus

- VRR* – käibemaksu fiskaalne efektiivsus
- P* – seadusandlusest tulenev käibemaksu fiskaalne ebaefektiivsus ehk poliitika auk
- Γ* – maksekuulekuse mittetäielikkusest tulenev käibemaksu fiskaalne ebaefektiivsus ehk käibemaksuauk

Seadusandlusest (maksupoliitikast) tulenev käibemaksu fiskaalne ebaefektiivsus¹¹ (*policy gap*) ehk edaspidi lühendatult „poliitika auk“ leitakse, kui võrreldakse, kui suure osa moodustab teoreetiline käibemaksukohustus tegelikult kehtiva käibemaksu ja täieliku

⁸ Eratarbimiskulutused (*private consumption expenditure*) on **residentide** kulutused (sh arvestuslikud) kaupadele ja teenustele lõpptarbimise eesmärgil, sh kulutused nendele kaupadele ja teenustele, mis on müüdnud majanduslikult mitteoluliste hindadega. (Statistikaamet (c))

⁹ Seetõttu võib riikides, kus turismisektoril on suur osakaal, VRR kujuneda suhteliselt kõrgeks (Keen 2013, 432).

¹⁰ Näiteks siis, kui suur osa käibemaksust laekub mitteresidentide tarbimiselt või kui ettevõtete sisendkäibemaksu maha arvamine on oluliselt piiratud.

¹¹ Käibemaksu fiskaalne ebaefektiivsus on käibemaksu fiskaalse efektiivsuse 100 protsendist puudu jääv osa ehk (1-VRR)

maksekuulekuse korral teoreetilisest laekumisest ideaalse käibemaksu ja täieliku maksekuulekuse korral ning saadud tulemus lahutatakse ühest (Keen 2013, 435). Matemaatiliselt on see väljendatud valemis 5 (Keen 2013, 435; autor).

$$P = 1 - \frac{VTL_{af}}{VTL_{bf}} \quad (5)$$

kus

- P – poliitika auk
- VTL_{af} – teoreetiline käibemaksukohustus tegelikult kehtiva käibemaksu ja täieliku maksekuulekuse korral
- VTL_{bf} – teoreetiline käibemaksukohustus ideaalse käibemaksu ja täieliku maksekuulekuse korral

Kuna poliitika auk on soodusmäärade ja maksuvabastuste kehtimise tulemus, siis saab seda ka vastavalt jagada soodusmääradest tulenevaks poliitika auguks (*rate gap*) ehk lühemalt soodusmäärade auguks ja maksuvabastustest tulenevaks poliitika auguks (*exemption gap*) ehk lühemalt maksuvabastuste auguks. Matemaatiliselt on poliitika augu jagunemine väljendatud valemis 6. (Keen 2013, 436).

$$P = (1 - r)(1 - x) \quad (6)$$

kus

- P – poliitika auk
- r – soodusmäärade auk
- x – maksuvabastuste auk

Maksekuulekuse mittetäielikkusest tulenev käibemaksu fiskaalne ebaefektiivsus (*compliance gap*, samuti *VAT-gap*) ehk edaspidi lühemalt „käibemaksuauk¹²“ näitab, kui suure osa moodustab tegelik laekumine teoreetilisest käibemaksukohustusest kehtiva seadusandluse ja täieliku maksekuulekuse korral ning saadud tulemus lahutatakse ühest (Keen 2013, 435; autor).

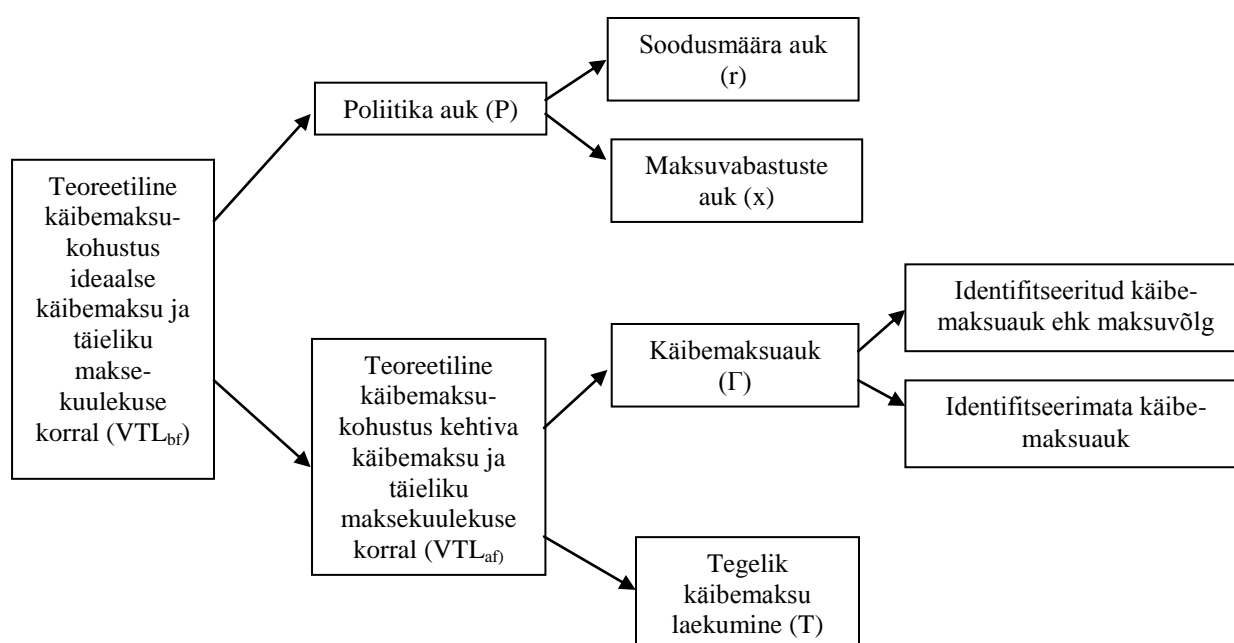
¹² Eestikeelne termin „käibemaksuauk“ on ilmselt tekkinud inglisekeelse mõiste „VAT-gap“ otsetõlkena. MTA poolt on see kasutusel juba aastaid ning parema mõistetavuse huvides otsustas autor jätkata selle termini kasutamist.

$$\Gamma = 1 - \frac{T}{VTL_{af}} \quad (7)$$

kus

- Γ – käibemaksuauk
- T – tegelik käibemaksu laekumine
- VTL_{af} – teoreetiline käibemaksukohustus tegelikult kehtiva käibemaksu ja täieliku maksekuulekuse korral

Kokkuvõtliku ülevaate teoreetilise käibemaksukohustuse, tegeliku laekumise ja erinevate maksuaukude seostest annab joonis 8. Lisaks eelnevalt kirjeldatud näitajatele on joonisel ka käibemaksuaugu jaotus identifitseeritud ja identifitseerimata osadeks. Nendest antakse täpsem ülevaade hiljem, käibemaksuaugu põhjalikumal käsitlemisel.



Joonis 8. Teoreetilise käibemaksukohustuse, tegeliku käibemaksu laekumise ja erinevate maksuaukude vahelised seosed

Allikad: (Novysedlák, Palkovičová 2012, 9), autor

Kui on teada VRR ja üks valemi 4 paremal pool olevatest teguritest, on võimalik teine tegur välja arvutada ilma selleks keerulisemaid arvutusi tegemata. Seda on mitmetes teemakohastes allikates tehtud¹³ ning tehakse ka käesolevas töös.

¹³ vt näiteks (Keen 2013, 440) või (Study to... 2013, 36)

Käibemaksuaugu hindamiseks kasutatavad meetodid võib jaotada üldjoontes kaheks: üldiselt-üksikule lähenemised (*top-down approach*) ja üksikult-üldisele lähenemised (*bottom-up approach*). Üldiselt-üksikule lähenemise puhul lähtutakse käibemaksuaugu hindamisel rahvamajanduse arvepidamise jm statistilistest andmetest ehk nõ makroandmetest, mille põhjal arvutatakse välja teoreetiline käibemaksukohustus VTL_{af} ja võrreldakse seda tegeliku laekumisega.

Üksikult-üldisele lähenemisel lähtutakse konkreetsetest maksustamisandmetest ehk nõ mikroandmetest ja teoreetilist käibemaksukohustust välja ei arvutata. Üldjuhul on sellised mikroandmed kättesaadavad ainult maksuhalduritele ja seetõttu tegelevad üksikult-üldisele meetodiga käibemaksu hindamisega eelkõige need, kusjuures kasutatavad meetodid on üldjuhul konfidentsiaalsed. Üksikult-üldisele lähenemise eelis võrreldes üldiselt-üksikule lähenemisega on see, et selle alusel on võimalik kindlaks teha, milliste majandussubjektide millistest tegevustest käibemaksuauk tuleneb. Tegevused, millest käibemaksuauk võib tuleneda, on näiteks maksupettused ja maksude vältimine (*tax fraud and evasion*)¹⁴, maksudest kõrvalehoidumine (*tax avoidance*)¹⁵, vigade tegemine maksu arvestamisel jne (Keen, Smith 2006, 866-867, 13; Measuring..., 8). Kui üksikult-üldisele meetod võimaldab hinnata käibemaksuaugu mõningate osade suurust, siis käibemaksuaugu kogusuurst ja muutusi on lihtsam hinnata üldiselt-üksikule lähenemist kasutades.

Üldiselt-üksikule meetodit kirjeldati ja kasutati esimest korda käibemaksuaugu hindamiseks 2001. aastal: „See uurimus tutvustab uut meetodit maksudest kõrvalehoidumise ja maksupettuste mõõtmiseks lisandunud väärtuse maksu kitsal alal“¹⁶ (Nam *et al* 2001, 11). Selle lähenemisega käibemaksuaugu hindamise puhul on probleemne eelkõige teoreetilise käibemaksukohustuse VTL_{af} hindamine. Kuigi kirjandusest võib leida teoreetilisi valemeid VTL_{af} arvutamiseks, ei ole praktikas keegi välja töötanud ideaalset meetodikat selle arvutamiseks (Keen 2013, 440). Kui oleks olemas täielik informatsioon kõikide tarbijate ja ettevõtete individuaalsete (lõpptarbimiseks tehtavate) ostude ja nendele rakenduvate käibemaksumäärade kohta, võiks VTL_{af} arvutada korrutades iga maksustatava ostu väärtuse vastava käibemaksumääraga ning need summeerides (Study to... 2013, 102). Praktikas sellist

¹⁴ Tegevused, millega rikutakse seadust. Näiteks käibe varjamine (*under-reported sales*), käibemaksukohustuslaseks mitte registreerumine (*failure to register*), karussellpettus (*carousel fraud*, *missing trader intra-community fraud*) jms.

¹⁵ Tegevused, mis ei ole seaduses kirjas olevaga vastuolus, aga on vastuolus seaduse mõttega.

¹⁶ Originaaltekst: „This study introduces a new method of measuring the tax evasion and fraud in the specific area of VAT“ (Nam *et al* 2001, 11)

täielikku informatsiooni uurijatel pole ning VTL_{af} arvutamiseks kasutatakse olenevalt kasutada olevatest andmetest ja ressurssidest erinevaid meetodeid. Levinuim kasutatav meetod koosneb lihtsustatuna ja üldistatuna kolmest etapist. Esiteks tehakse erinevate andmeallikate, näiteks rahvamajanduse arvepidamise, pakkumise ja kasutamise (*supply-use*) ning sisend-väljund (*input-output*) tabelite, leibkonna eelarve uuringute jm põhjal kindlaks kõikide tehingute, mille suhtes kohaldatakse käibemaksu, mis ei kuulu mahaarvamisele, väärtus ilma käibemaksuta kaupade ja teenuste lõikes. Teiseks määratakse igale kaubale ja teenusele kehtiv käibemaksumäär. Iga kauba ja teenusega tehtud tehingute teoreetiline käibemaksukohustus leitakse korrutades selle kauba või teenusega tehtud tehingute väärtuse vastava käibemaksumääraga. Kõikide tehingute teoreetilisi käibemaksukohustusi summeerides leitakse teoreetiline käibemaksukohustus tegelikult kehtiva käibemaksuseaduse ja täieliku maksekuulekuse korral. Lisaks tehakse ka kohandusi, et teoreetilise käibemaksukohustuse arvutamisel arvesse võtta mõningaid kehtivaid erisusi; näiteks EL-s levinud sõiduautode soetamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvamise piiramist (Study to... 2013; Study... 2009)

2.2. Käibemaksu fiskaalne efektiivsus Euroopa Liidus

Viimased avaldatud hinnangud käibemaksu fiskaalse efektiivsuse kohta Euroopa Liidus on 2011. aasta kohta väljaandes „Taxation Trends in the European Union“ joonise kujul (Taxation... 2013, 31). Samuti on OECD riikide VRR-id 2011. aastal joonise kujul toodud ka Bengé *et al* 2013. aastal avaldatud artiklis (485). Praeguseks on avaldatud piisavalt andmeid, et arvutada välja ka 2012. aasta näitajad, mis on toodud joonisel 9. Käesolevas töös (sarnaselt eespool nimetatutele) kasutatakse VRR-i arvutamisel käibemaksu kohandatud kassapõhist tegelikku laekumist, mis saadakse Eurostati andmebaasist, ja kõiki lõpptarbimiskulutusi (ESA95 kood P.3), mis saadakse samuti Eurostati andmebaasist. Lõpptarbimiskulutustest, mis sisaldavad käibemaksu, tuleb käibemaks maha lahutada.

Valemi 3 täpsustatud kuju arvutuste tegemiseks on järgmine:

$$VRR = \frac{T_{kk}}{t_s(P3 - T_{kk})} \quad (8)$$

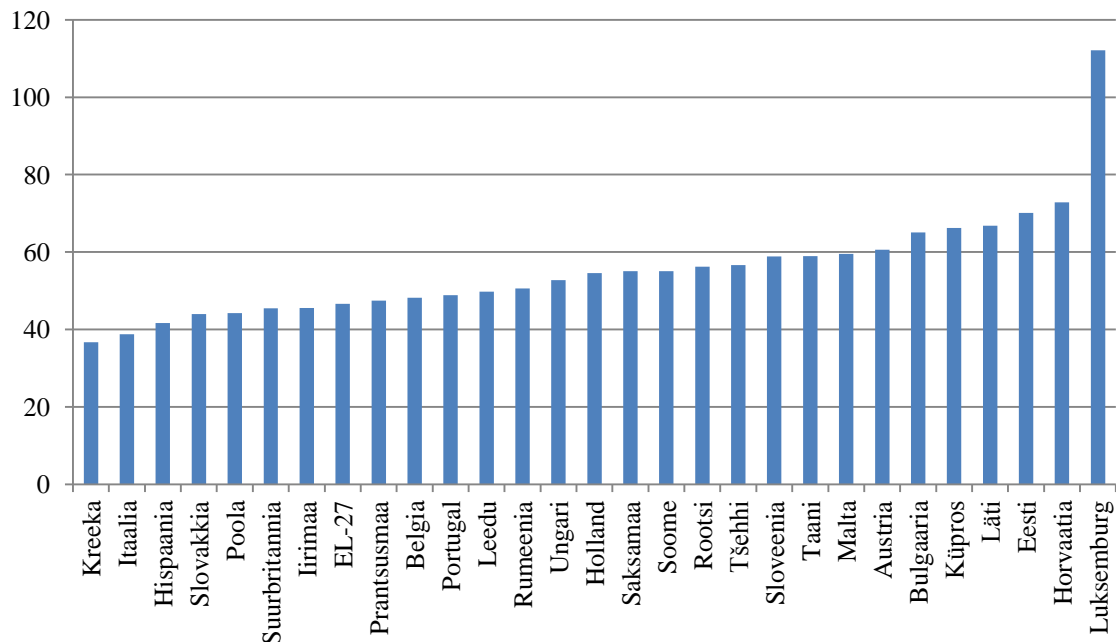
kus

- VRR – käibemaksu fiskaalne efektiivsus
- T_{kk} – käibemaksu kohandatud kassapõhine laekumine
- t_s – käibemaksu standardmäär
- $P3$ – lõpptarbimiskulutused

2012. aastal oli Euroopa Liidu riikidest kõrgeim VRR Luksemburgis. Luksemburgi 100-st protsendist suurem VRR tuleneb peamiselt kahest põhjusest: mitteresidentide tarbimise suurest osakaalust ning finantssektori suurest osakaalust. Kuna arvutustes kasutatavad lõpptarbimiskulutused sisaldavad vaid residentide kulutusi, käibemaksu laekumine aga ka mitteresidentide kulutustelt laekuvat osa, siis kui viimase osakaal on suur (nagu see Luksemburgis on), võib VRR ületada ühte. (Taxation... 2013, 31) Mitteresidentide kulutustelt laekuv käibemaks on Luksemburgis suur näiteks seetõttu, et seal on ennast registreerinud mitmed elektroonilisi teenuseid pakkuvad ettevõtted. Vastavalt Euroopa Liidu seadusandlusele maksustatakse elektroonilist teenust seal, kus asub müüja. Alates 1. jaanuarist 2015 see muutub – elektroonilisi teenuseid hakatakse Euroopa Liidus maksustama selle maksumääraga, mis kehtib riigis, kus asub ostja ning kogutud käibemaks edastatakse sellele liikmesriigile. (Consumption... 2012, 112) See muudatus võib vähendada Luksemburgi VRR-i. Lisaks suurendavad käibemaksu laekumist Luksemburgis ka mitteresidentide kütuseostud ja finantsteenuste tarbimine (Study to... 2013, 106) ning finantssektori suur osakaal üldiselt. Kuigi finantsteenused on maksuvabad, toimub juhul kui maksust vabastatud kaup või teenus on teistele ettevõtetele sisendiks, käibemaksu kumuleerumine ning mõningatel juhtudel võib maksuvabastusega kaasneva käibemaksu kumuleerumise positiivne mõju laekumisele olla isegi suurem kui maksutulu kaotus selle tõttu (Consumption... 2012, 109).

Madalaim oli 2012. aastal VRR Kreekas. Selle põhjuste kindlaks tegemiseks on kasulik jagada see osa, mis 100-protsendilisest käibemaksu fiskaalsest efektiivsusest puudu jääb (1-VRR), poliitika auguks ja käibemaksuauguks. Selleks pani käesoleva töö autor

sarnaselt teistele teemakohaste tööde autoritele kokku hinnangud VRRi ja käibemaksuaugu kohta, et leida poliitika augu suurus.



Joonis 9. Käibemaksu fiskaalne efektiivsus Euroopa liidu liikmesriikides 2012. aastal, protsenti

Allikas: Lisa 10

Valemi 4 põhjal saab avaldada poliitika augu arvutamise valemi:

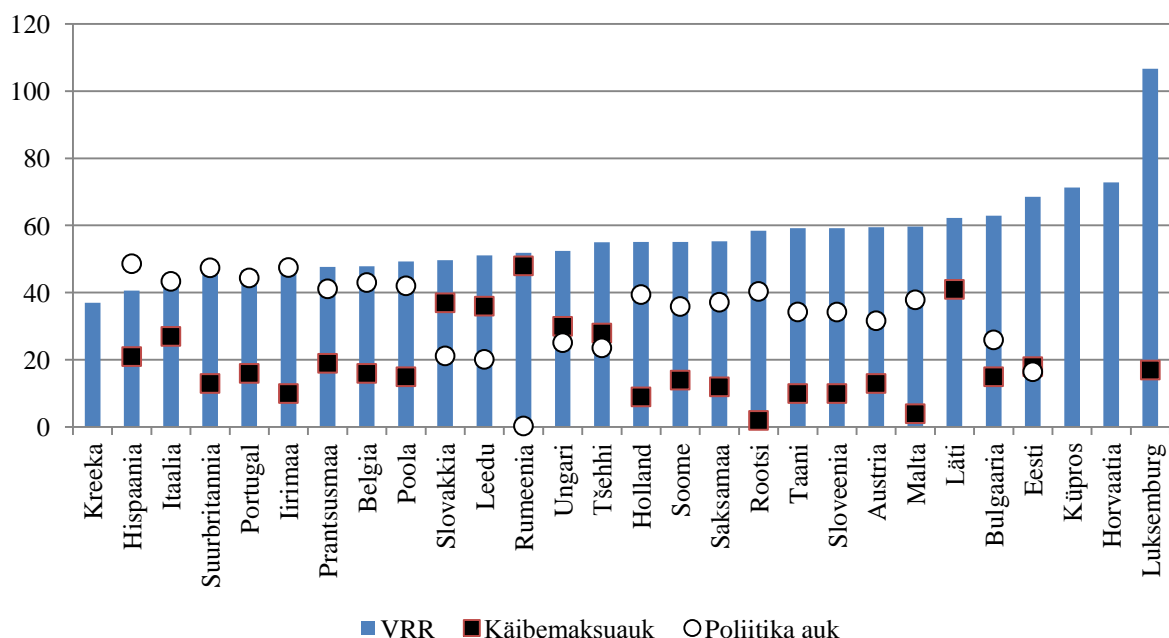
$$P = \frac{1-\Gamma-VRR}{1-\Gamma} \quad (9)$$

kus

- P – poliitika auk
- Γ – käibemaksuauk
- VRR – käibemaksu fiskaalne efektiivsus

Kuna 2012. aasta kohta ei ole avaldatud liikmesriikide vahel võrreldavaid käibemaksuaugu hinnanguid, siis tegi autor siinkohal arvutused 2011. aasta kohta. VRR-i arvutused tegi autor ise sarnaselt 2012. aasta arvutustele. Käibemaksuaugu hinnangud võeti Euroopa Komisjoni poolt tellitud uuringust „Study to quantify and analyse the VAT Gap in

the EU-27 Member States“ (viidatud allikates (Study to... 2013), edaspidi koostaja järgi „CPB uuring“) ¹⁷. Valemi 9 järgi arvutas autor välja lisaks ka poliitika augu; arvutuste tulemused on toodud joonisel 10.



Joonis 10. Käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk Euroopa Liidu liikmesriikides 2011. aastal, protsenti

Allikas: Lisa 14

Kuna Kreeka käibemaksuauku ei olnud CPB uuringus hinnatud¹⁸, siis ei olnud võimalik sellele allikale tuginedes Kreeka madala VRR-i põhjuseid kindlaks teha. Reckon LLP poolt 2009. aastal tehtud uuringus „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States“ (viidatud allikates (Study... 2009), edaspidi „Reckoni uuring“) oli Kreeka käibemaksuauku hinnatud aastate 2000–2006 kohta. Tuginedes autori arvutustele Kreeka VRR-i kohta ja viidatud Reckoni uuringus avaldatud hinnangutele sealse käibemaksu-augu kohta võib öelda, et aastatel 2000–2006 moodustas Kreekas käibemaksuauk keskmiselt

¹⁷ Siseriiklikult tegeletakse käibemaksuauku hindamisega suhteliselt vähe ja kui ka tegeletakse, siis neid tulemusi ei avaldata. CPB uuringus (Study to... 2013) võrreldi saadud tulemusi ka teiste avaldatud hinnangutega. Kõikide riikide kohta olid kättesaadavad Reckoni uuringu (Study... 2009) tulemused, siseriiklike avaldatud hinnanguid õnnestus neil leida 28-st riigist vaid kaheksa kohta (vt lisa 21), veelgi vähem on hinnanguid, mille meetoodika ja andmeallikad oleksid avaldatud.

¹⁸ Samuti ei olnud hinnatud ka Küprose ja Horvaatia käibemaksuauku

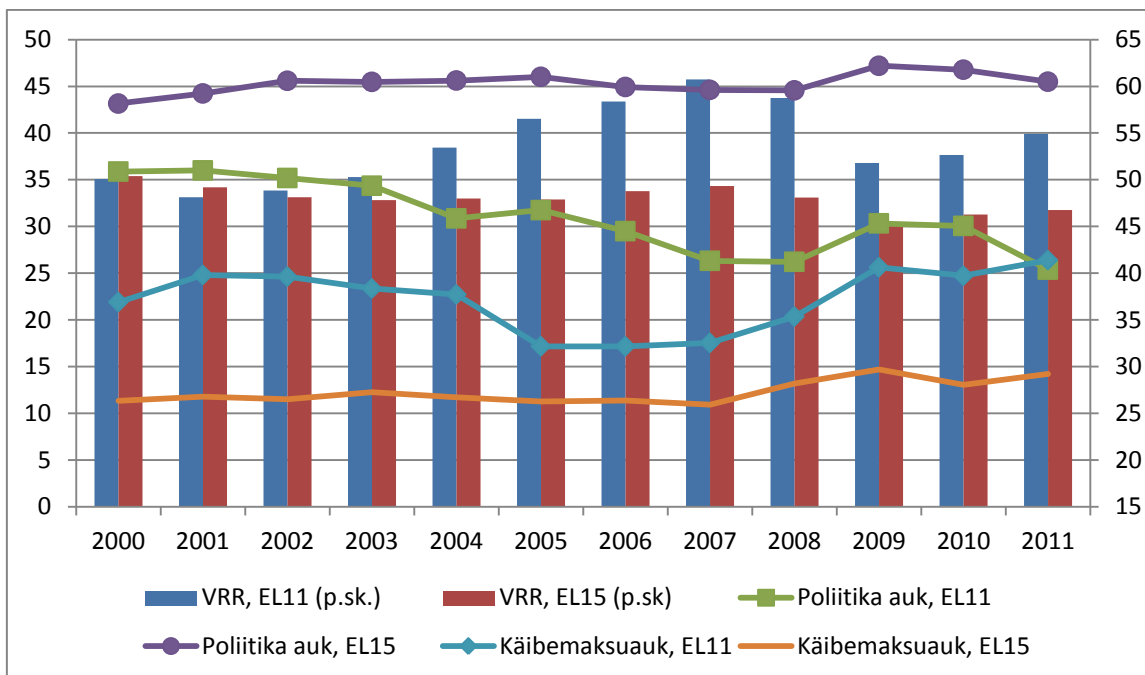
26 protsenti ja poliitika auk 33 protsenti, mis tähendab, et soodusmäärad ja maksuvabastused vähendasid Kreeka käibemaksu laekumist veidi enam kui maksekuulekuse mittetäielikkus. On võimalik, et selline maksuaukude jaotus kehtis ka 2011. aastal, aga arvestades 2008. aastal alguse saanud majanduskriisi käibemaksuauku suurendavat mõju enamiku liikmesriikide puhul (vt joonis 11 ja lisa 16) on tõenäoline, et ka Kreekas on käibemaksuauk suurenenud.

Vaatamata sellele, et Taanis ei kehti ühtegi soodusmäära peale 0-protsendilise määra ja see kehtib (lisaks ekspordile jmt) ainult ajalehtedele, oli nende VRR Euroopa Liidus 2011. aastal suuruselt alles kümnes ja 2012. aastal alles üheksas. Käibemaksuauk oli Taanis 2011. aastal 10 protsenti, mis on Euroopa Liidu keskmisest väiksem, poliitika auk oli samal ajal 34 protsenti. Kuna võib arvata, et soodusmäära auk on Taanis väga väike, siis võib ka arvata, et Taani poliitika auk tuleneb peamiselt maksuvabastustest. Seda kinnitavad Keen'i arvutused, mille kohaselt oli 2006. aastal Taani soodusmäära auk 0–10 protsenti ja maksuvabastuste auk 26–33 protsenti (2013, 440). Maksuvabastuste rohkus käibemaksuseaduses toob kaasa selle, et suur osa käibemaksust laekub ettevõtetele, kes on maksust vabastatud või müüvad maksuvabasid kaupu. Kui käibemaksu koormus langeb lõpptarbivate kõrval olulisel määral ka ettevõtetele, siis tekitab see moonutusi tarbimises ja tootmises ning toob kaasa suurema majandusliku ebaefektiivsuse.

Lisaks Kreekale, Küprosele ja Horvaatiale on jooniselt 10 puudu ka poliitika augu hinnangud Luksemburgi ja Läti kohta, kuna arvutuste tulemusel kujunesid viimased negatiivseks. Läti puhul seetõttu, et CPB uuringu hinnang sealse käibemaksuauku kohta ületas autori hinnangut (1-VRR)-i kohta (vt lisa 14). Samas see, et Läti poliitika auk on negatiivne, on ebatõenäoline. Sellised vastuolud arvutustes viitavad sellele, mida ka kõikides teemakohastes töödes korduvalt rõhutatakse – hinnangutesse VRR-i, käibemaksuauku ja poliitika augu kohta tuleb suhtuda äärmise ettevaatlikkusega¹⁹, kuna nende arvutamise meetodikates on mitmeid probleeme, mida siiani pole suudetud lahendada. Siiski analüüsitakse ja võrreldakse paremate meetodite puudumisel selliselt arvutatud näitajaid. Luksemburgi puhul on olukord veelgi vastuolulisem – VRR on üle ühe, käibemaksuauk samal ajal 17 protsenti. Sellise olukorra põhjuseid analüüsiti eespool ning maksuvabade sektorite suurt ja vastuolulist mõju seal kinnitab ka Keen'i hinnang Luksemburgi maksuvabastuste augule, mis 2006. aastal jäi -26 ja -32 protsendi vahele.²⁰ (2013, 440).

¹⁹ Ebausutav on ka Rumeenia 0-protsendiline poliitika auk

²⁰ NB! Tavaolukorras on maksuvabastuste auk positiivne, siin aga negatiivne!



Joonis 11. Euroopa Liidu uute ja vanade liikmesriikide keskmine käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk aastatel 2000–2011, protsenti

Allikas: Lisa 15

Aastatel 2003–2007 Euroopa Liidu keskmine VRR kasvas (vt lisa 16), kusjuures kasv tuli peamiselt uute liikmesriikide (joonisel 11 EL11²¹) arvelt. Vanade liikmesriikide (joonisel 11 EL15²²) keskmine VRR kasvas samuti, kuid oluliselt vähem. Ühest küljest olid uute liikmesriikide VRR-i kasvamise taga tõenäoliselt Euroopa Liiduga ühinemisega seotud muudatused nende käibemaksusüsteemides ja -seadustes, teiselt poolt aga kiire majanduskasvuga kaasnenud käibemaksuauku vähenemine. On leitud, et majanduslanguse ajal käibemaksuauk suureneb (Study to... 2013, 100) ning tõenäoliselt on kiirel majanduse kasvul ka vastupidine mõju – tõenäoliselt suureneb majanduskasvu perioodil ettevõtete maksekuulekus, kuna sissetulekud on ka peale maksude tasumist piisavalt suured.

Jooniste 10 ja 11 põhjal võib öelda, et poliitika auk on enamikus riikides suurem kui käibemaksuauk. Seega oleks suurel osal liikmesriikidest võimalik oma käibemaksutulusid suurendada läbi soodusmääraga maksustatavate kaupade ja teenuste ringi piiramise ja maksuvabastuste vähendamise. Kui soodusmääradega maksustatavate kaupade ja teenuste loetelu on

²¹ Aastatel 2000–2006 1. mail 2004 ja hiljem Euroopa Liiduga liitunud liikmesriigid, välja arvatud Horvaatia ja Küpros; alates 2006 lisaks ka välja arvatud Kreeka.

²² Euroopa Liiduga enne 1. maid 2004 liitunud riigid.

iga liikmesriigi enda otsustada, siis maksuvabastuste vähendamise osas on liikmesriikidel vähem võimalusi, kuna enamik maksuvabastusi on käibemaksudirektiivi järgi kohustuslikud. Samas diskuteeritakse viimastel aastatel Euroopa Liidus selle üle, kas ja kuidas peaks muutma maksuvabastuste rakendamist (Towards... 2012). Nagu eespool kirjutatud, siis maksuvabastuste puhul ei ole nende kaotamise mõju maksulaekumisele nii selge nagu soodumäärade kaotamise puhul. Kui maksuvabastuste puhul võib toimuda käibemaksu kumuleerumine, mis suurendab käibemaksu laekumist, siis soodus- või standardmäärade kehtimisel sellist kumuleerumist enam ei toimu.

Arvestades seda, et väikseim käibemaksuauk ulatus 2011. aastal Euroopa Liidu liikmesriikide hulgas vaid 2 protsendini (Rootsis) ja suurim 48 protsendini (Rumeenias), siis on ka selles osas paljudel riikidel võimalik efektiivsust oluliselt tõsta. Kui ühest küljest on osa käibemaksuaukust põhjustatud riikide maksuhaldurite vähesest suutlikkusest ja maksumaksjate käitumismustritest, siis teisest küljest on oluline panus ka käibemaksusüsteemi ülesehitusel Euroopa Liidus. Nimelt soosib praegune süsteem, kus kaubad liiguvad vabalt, kuid informatsioon maksuhaldurite vahel mitte nii vabalt, näiteks karussellpettusi (Keen, Smith 2006, 870). Praeguse käibemaksusüsteemi ülesehitusest tekkivaid probleeme uuritakse Euroopa Liidus viimastel aastatel aina enam ning otsitakse võimalusi selle muutmiseks, et vähendada käibemaksuauku (ja ka administreerimiskulusid). Näiteks on PriceWaterhouseCoopers Euroopa Komisjoni tellimisel koostanud põhjaliku ülevaate võimalikest alternatiividest käibemaksu kogumise parendamiseks ja lihtsustamiseks (Study on... 2010).

2.3. Käibemaksu fiskaalne efektiivsus Eestis

Joonise 10 põhjal võib öelda, et Eestis on VRR võrreldes enamiku Euroopa Liidu liikmesriikidega kõrge. Benge *et al* andmetel oli OECD riikidest lisaks Luksemburgile VRR 2011. aastal suurem kui Eestis ka Uus-Meremaal, Šveitsis, Jaapanis ja Koreas (2013, 485). Samuti on jooniselt 10 näha, et 2011. aastal olid maksekuulekuse mittetäielikkusest ja poliitikast tulenev käibemaksulaekumise kadu enam-vähem võrdsed. Selleks, et hinnangud Eesti käibemaksuaugu ja poliitika augu kohta oleksid võrreldavad teiste liikmesriikide omadega, kasutati eelmises alapeatükis Eesti käibemaksuaugu kohta CPB uuringus avaldatud hinnangut, amas on Eesti käibemaksuauku hinnanud ka teised institutsioonid.

2.3.1. Eesti käibemaksuaugu hinnangud

Autorile teadaolevalt on lisaks eespool viidatud CPB uuringule Eesti käibemaksuauku hinnanud:

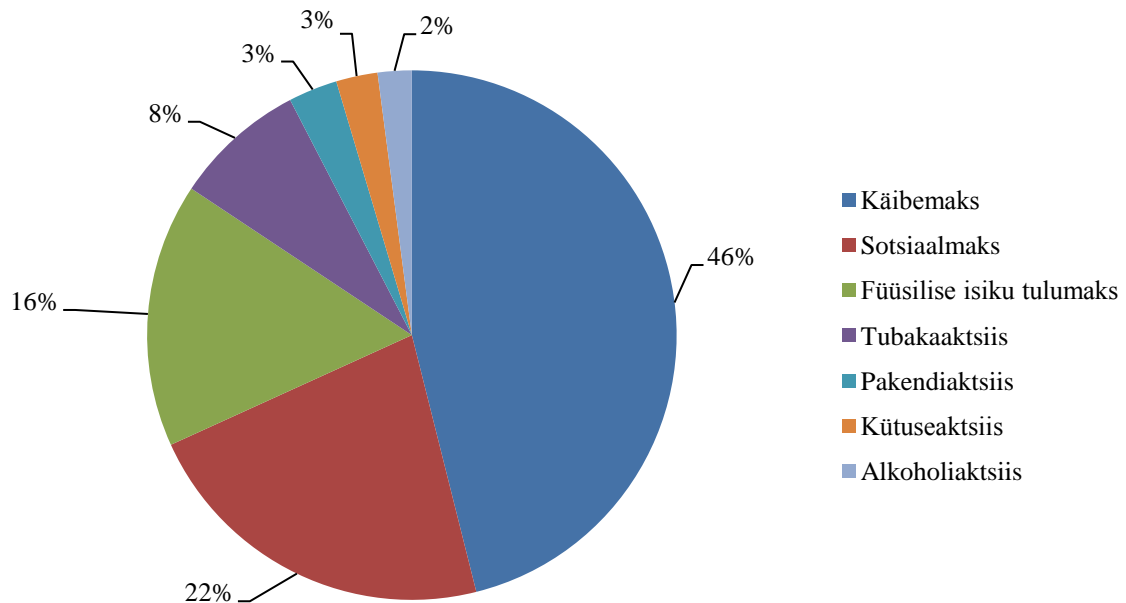
- 2009. aastal Euroopa Komisjoni Maksunduse ja Tolliliidu peadirektoraadi tellimisel Reckon LLP: „Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States“ (Study... 2009);
- 2014. aastal Rahvusvahelise Valuutafondi Rahandusajjade osakond: „Report of the Findings from the Revenue Administration Gap Analysis Program – The Value-Added Tax Gap in Estonia“ (Thackray, Ueda 2014);
- iga-aastaselt Statistikaamet ja
- iga-aastaselt Eesti Maksu- ja Tolliamet.

Eesti on üks väheseid Euroopa Liidu liikmesriike, kus käibemaksuauku hinnatakse ja tulemusi avalikustatakse ka siseriiklikult²³. Seda, kui palju erineb tegelik maksulaekumine teoreetilisest kohustusest ehk kui suur on maksuauk, hindab Eesti Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA) alates 2004. aastast enamiku maksude²⁴ puhul (Laur). MTA hinnangul moodustab käibemaksuauk Eestis kogu maksuaugust suurima osa – 2012. aastal ligi poole (vt joonis 12).

Hinnanguid maksuaugu suuruse kohta kasutab Maksu- ja Tolliamet selleks, et teha strateegilisi ja taktikalisi otsuseid ning määratlada riskikohti ja prioriteete järelevalvetegevustes. IMF-i hinnangul on see väga hea tava, kuid kasutatav meetodika vajaks parandamist. (Thackray, Ueda 2014, 8; Laur) Maksu- ja Tolliamet kasutab käibemaksuaugu hindamisel lihtsustatud tarbimispõhist lähenemist, mille kohaselt võetakse teoreetilise käibemaksukohustuse arvutamisel aluseks kodumajapidamiste ja KTKTI-de lõpptarbimine ning korrutatakse see läbi kaalutud keskmise käibemaksuääruga.

²³ Siseriiklikult tegeletakse käibemaksuaugu hindamisega suhteliselt vähe ja kui ka tegeletakse, siis neid tulemusi ei avaldata. CPB uuringus (Study... 2013) otsiti võrdluse tegemiseks ka teisi avaldatud hinnanguid liikmesriikide käibemaksuaukude kohta. Kõikide uuritud riikide kohta olid kättesaadavad Reckon'i uuringu (Study... 2009) tulemused, siseriiklike avaldatud hinnanguid õnnestus neil leida 28-st riigist vaid kaheksa kohta (vt lisa 21), veelgi vähem on hinnanguid, mille meetodika ja andmeallikad oleksid avaldatud.

²⁴ Va juriidilise isiku tulumaks



Joonis 12. Maksuaugu jagunemine maksude kaupa Eestis 2012. aastal MTA hinnangul

Allikas: (MTA...)

Metoodika peamine puudus on see, et teoreetilise käibemaksukohustuse arvutamiseks kasutatav näitaja ei kajasta tegelikku käibemaksubaasi täies ulatuses, vaid ainult (kõige suuremat) osa sellest. (Thackray, Ueda 2014, 9; Laur) MTA poolt kasutatav meetod liigitub üldiselt-üksikule lähenemiste hulka, kusjuures MTA peab käibemaksuaugu all silmas ainult identifitseerimata käibemaksuaugu ning maksuvõlg ei ole nende hinnangutes käibemaksuaugu osa (vt joonis 8). MTA kasutab käibemaksuaugu teatud osade hindamiseks ka üksikult-üldisele lähenemist. Näiteks on just sellise lähenemisega hinnatud, et käibe varjamisest tuleneva käibemaksuaugu osakaal on 44 protsenti (Seletuskiri..., 52). Üksikult-üldisele lähenemisega tehtud hinnangute metoodika ja andmeallikad on konfidentsiaalsed, kuna need on üheks aluseks kontrolliobjektide valikul (Laur).

2009. aastal (Reckon LLP poolt) ja 2013. aastal (CPB poolt) Euroopa Komisjoni tellimisel läbi viidud uuringud käibemaksuaugu suuruse kohta Euroopa Liidu liikmesriikides (sh Eestis) järgivad põhimõtteliselt ühesugust üldiselt-üksikule lähenemisega metoodikat. Erinevad on mõningad algandmete allikad²⁵, arvutuste detailsus ning eeldused. Näiteks kui

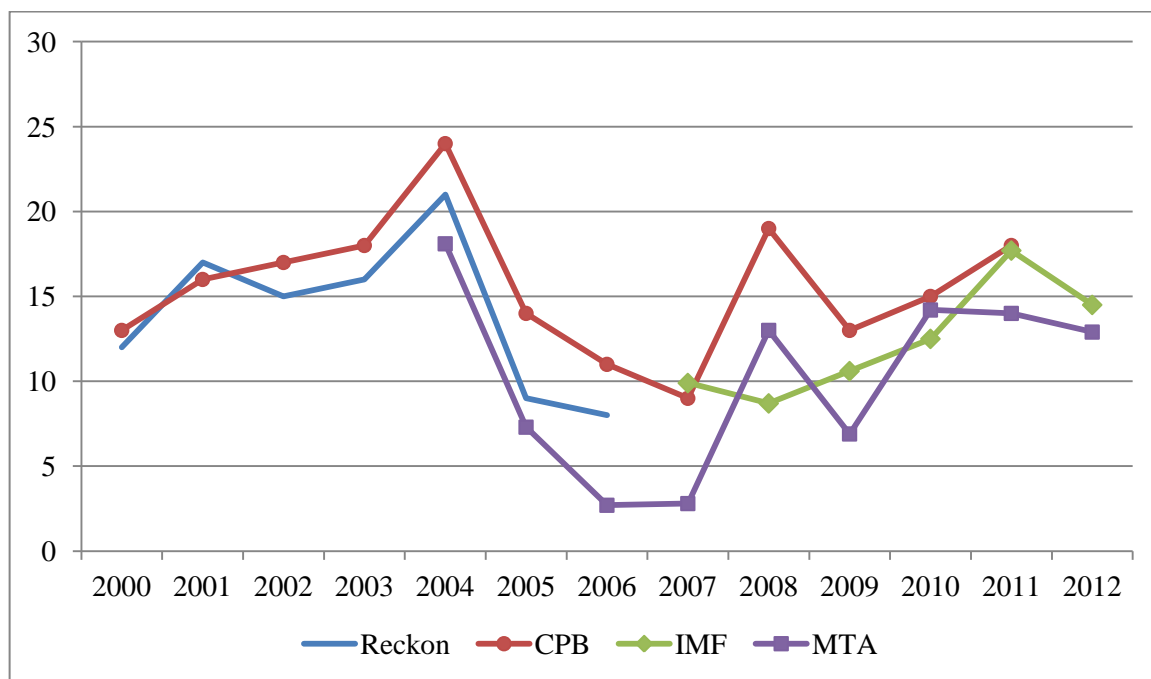
²⁵ 2009. aastal kasutati Eurostatis avaldatud sisend-väljund tabelleid, 2013. aastal WIOD (World Input-Output Database) andmeid

2009. aasta uuringus tegid uuringu koostajad väga palju eeldusi maksustatavate tehingute osakaalu kohta ise, siis 2013. aasta uuringus tugineti ka detailsetele andmetele, mis saadi riikide statistikaametilt. (Study to... 2013, 107) Seega võib arvata, et viimase uuringu tulemused on veidi täpsemad. Reckon'i ja CPB uuringutes sisaldab käibemaksuaugu hinnang nii identifitseerimata kui ka identifitseeritud osa ning nende eristust ei ole tehtud. Uuringute eelis ülejäänud Eesti kohta tehtud hinnangute ees on tulemuste võrreldavus teiste riikidega.

IMF hindas Eesti käibemaksuauku tehnilise abi programmi „Käibemaksuauk Eestis“ raames (IMF's...). 2014. aasta alguses valmis 2013. aastal läbi viidud tehnilise abi missiooni raport, mis avalikustati 23. mail 2014. Autorile oli see juba varem MTA kaudu kättesaadav, mis võimaldas tal seda oma töös allikana kasutada. IMF kasutab teoreetilise käibemaksu hindamiseks üldiselt-üksikule lähenemist, võttes samuti aluseks rahvamajanduse arvepidamise sisend-väljund tabelite andmed. Samas erineb nende meetodika ülejäänutest oluliselt. IMFi lähenemise eesmärk on kindlaks teha iga majandussektori maksustatav lisatud väärtus ja maksukohustus sellelt. Arvutustes lähenetakse nii nagu seda teeb iga üksik maksumaksja – kokku liidetakse impordilt ja väljundilt (müügilt) tasumisele kuuluv käibemaks ning sellest lahutatakse sisenditelt tasutud käibemaks. Mudelis tehakse seda kaupade ja sektorite kaupa, mis võimaldab võrrelda sektori teoreetilist käibemaksukohustust sama sektori tegeliku maksulaekumisega, et teha kindlaks käibemaksuaugu jaotumist sektorite vahel. (Thackray, Ueda 2014, 30) Nagu alapeatükis 2.1 kirjutati, siis käibemaksu tegelikku laekumist hindab IMF tekkepõhiselt. IMF jaotab käibemaksuaugu kaheks: identifitseerimata käibemaksuauguks (IMF kasutab mõistet *assessment gap*) ja identifitseeritud käibemaksuauguks, mis on põhimõtteliselt maksuvõlg (*collection gap*). Oluline on see, et siinkohal on maksuvõlg tegeliku tekkepõhise käibemaksu laekumise ja deklareeritud käibemaksu vahe ehk mitte sama, millega arvestatakse MTA hinnangutes. (Thackray, Ueda 2014, 13)

Euroopa Liidu liikmesriikide statistikaametitel on kohustus hinnata teoreetilist käibemaksukohustust (ja seda arvesse võtta) ja selle vahet tegeliku laekumisega rahvusliku kogutoodangu statistika koostamise raames. Komisjoni otsuses 98/527/EÜ, Euratom on küll kirjeldatud nende hinnangute tegemise üldisi põhimõtteid (mida paremate meetodikate olemasolul võib ka ignoreerida (Commission..., art 2)), kuid konkreetsed kasutatavad meetodikad on liikmesriikide enda otsustada. Eesti Statistikaameti poolt arvutatud hinnangud ja nende meetodika on konfidentsiaalsed.

Erinevate institutsioonide poolt antud hinnangud Eesti käibemaksuaugu kohta on toodud joonisel 13.

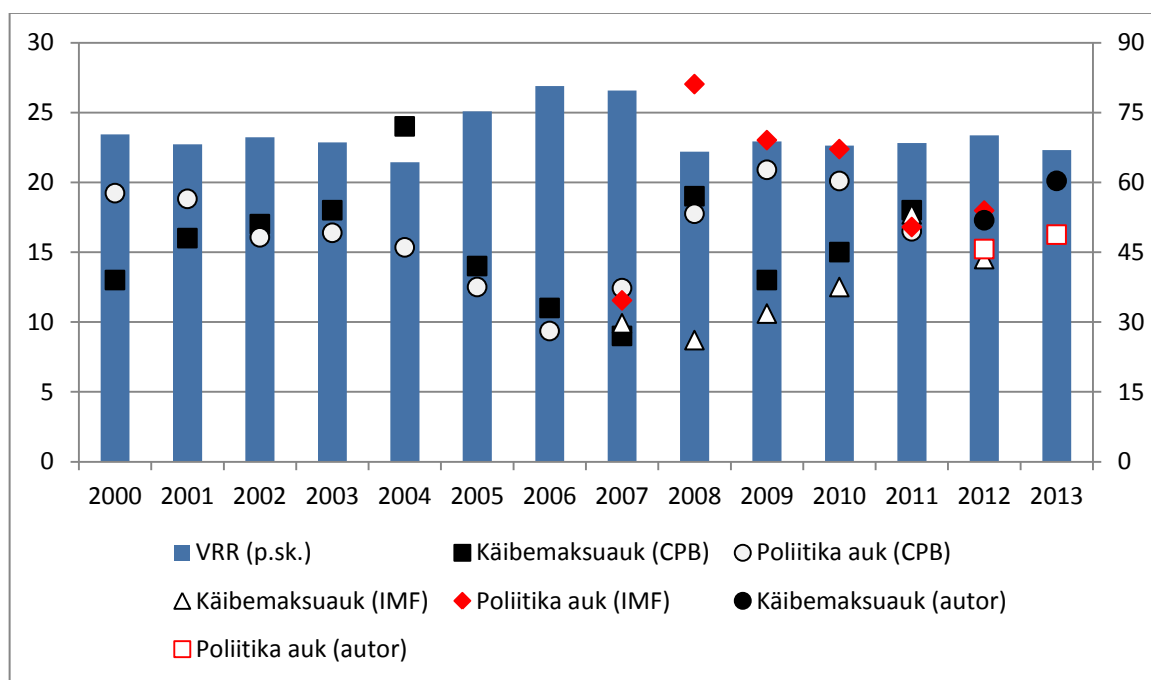


Joonis 13. Erinevate institutsioonide hinnangud käibemaksuaugule Eestis aastatel 2000–2012, protsenti

Allikad: (Study... 2009, 28), (Study to... 2013, 48), lisa 17

Selleks, et analüüsida, millest täpsemalt Eesti 100 protsendist madalam VRR tuleneb, pani autor sarnaselt eelmises alapeatükis kasutatud meetodikale kokku enda arvutused VRR-i kohta ja CPB hinnangu käibemaksuaugu kohta, lisaks prognoosis autor CPB hinnangule tuginedes Eesti käibemaksuaugu ka aastate 2012 ja 2013 kohta. VRR-i arvutusega seoses on oluline märkida, et kui eelmises alapeatükis kasutati arvutustes käibemaksu standardmäära, mis kehtis aasta lõpu seisuga, siis siin, selleks et arvutused kajastaksid paremini tegelikkust, kasutati 2009. aasta puhul sellel aastal kehtinud kahe määra keskmist (19 protsenti). Aastate 2012 ja 2013 käibemaksuaugude prognoosimisel oli lähtepunktiks CPB hinnang teoreetilise käibemaksukohustuse kohta 2011. aastal. Kuna CPB uuringu kokku panemise hetkel olid viimased saadaolevad sisend-väljund tabelid 2009. aasta kohta, siis 2010. ja 2011. aasta sisend-väljund tabeleid selles uuringus prognoositi, kusjuures eeldati, et kaupade ja teenuste struktuur püsib samasugune nagu see oli 2009. aastal. (Study to... 2013, 105) Teoreetiline

käibemaksukohustus on nende uuringus jaotatud viieks komponendiks: teoreetiline käibemaksukohustus kodumajapidamiste lõpptarbimiselt, valitsussektori ja KTKTI-de lõpptarbimiselt, vahetarbimiselt, kapitali kogumahutuselt põhivarasse ja kohandused. Samade komponentide kaupa koostas prognoosi ka käesoleva töö autor, rakendades 2011. aasta väärtusele 2012. ja 2013. aasta vastava näitaja kasvu (vt lisa 18). Autor eeldas, et kaupade ja teenuste struktuur, maksumäärad ning kaupade ja teenuste osakaal, millelt käibemaksu maha arvata ei saa, prognoositavatel aastatel ei muutu, kohanduste puhul eeldati nende osakaalu püsivust ülejäänud osade summas 2011. aasta tasemel. Saadud komponentide teoreetilised käibemaksukohustused liideti kokku, et saada kogu teoreetiline käibemaksukohustus. Tegelik laekumise osas võeti 2012. aasta number Eurostati andmebaasist, 2013. aasta kohta arvutas autor kuistele käibemaksu laekumisandmetele tuginedes ise välja kohandatud kassapõhise laekumise (vt lisa 9). Kasutades valemit 7 arvutati välja käibemaksuauk ning seejärel valemit 9 kasutades poliitika auk. Arvutuste tulemused on toodud joonisel 14.



Joonis 14. Käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk Eestis aastatel 2000–2013, protsenti

Allikas: Lisa 19

Eesti käibemaksu fiskaalne efektiivsus on viimase kolmeteistkümne aasta jooksul üldjuhul püsinud 60–70 protsendi lähedal. Erandiks olid aastad 2005–2007. Lähtudes VRR-i arvutusvalemist võib öelda, et VRR kasvab, kui käibemaksu tegelik laekumine kasvab kiiremini kui maksubaas (milleks VRR-i arvutamisel võetakse lõpptarbimiskulutused) ja kahaneb, kui tegelik laekumine kasvab aeglasemalt kui maksubaas. Kuigi kaudsete maksude, sh käibemaksu puhul on leitud, et pikaajaliselt kasvab nende laekumine samas tempos maksubaasiga (elastsus on 1), siis lühiajaliselt on nende elastsus suurem kui 1. See tähendab, et majanduskasvu perioodil kasvab käibemaksu laekumine kiiremini kui maksubaas ja majanduslanguse ajal aeglasemalt kui maksubaas. (Poghosyan 2011, 4). Seda kinnitab ka VRR-i suurenemine aastatel 2005–2007, mil majanduskasvu tempo oli väga kiire. 2008. aastal vähenes VRR taas aastatega 2000–2004 sarnasele tasemele ning on enam-vähem samal tasemel püsinud siiani.

Käibemaksu fiskaalse ebaefektiivsuse ($1-VRR$) jagunemise osas saab erinevatele allikatele tuginedes aastate 2008–2009 kohta väga erinevaid tulemusi. CPB kohaselt käibemaksuauk 2008. aastal suurenes, IMF-i kohaselt aga vähenes. 2009. aastal käibemaksuauk CPB kohaselt vähenes, IMF-i kohaselt veidi suurenes. Hinnangute erinevus tuleneb peamiselt erinevast meetodikast tegelike laekumiste hindamisel – CPB kasutab kohandatud kassapõhist, IMF tekkepõhist laekumist. Kassapõhised laekumised olid 2009. aastal oluliselt mõjutatud sellest, et MTA muutis aasta algusest oma maksulaekumiste arvepidamissüsteemi ning seoses muudatustega tuli lühiajaliselt peatada ka käibemaksu tagastuste tegemine. Samas muudeti sel aastal käibemaksutagastuste riskijuhtimist, mis kiirendas tagastuste tegemist. IMF-i hinnatud tekkepõhist laekumist need muudatused ei mõjutanud. (Thackray, Ueda 2014, 44) Kokkuvõttes võib öelda, et aastate 2008 ja 2009 käibemaksuaugu hinnangutesse tuleks suhtuda erilise ettevaatlikkusega, kuna toimusid olulised muudatused enamikus seda mõjutavates tegurites (majanduses üldiselt, lõpptarbimises, laekumiste arvestuses, maksumäärades).

Kuna CPB hinnangutele tuginedes suurenes arvutuste kohaselt poliitika auk 2009. aastal oluliselt ja see on autori hinnangul ebatõenäoline, siis peab autor IMF-i hinnangut käibemaksuaugu kohta vähemalt selle aasta kohta usutavamaks. Poliitika augu suurenemist 2009. aastal peab autor ebatõenäoliseks seetõttu, et sel aastal tehti mitmeid muudatusi, mis peaksid poliitika auku vähendama. Nimelt lõpetati alates 2009. aasta algusest

mitmete kaupade ja teenuste soodusmääraga maksustamine (vt lisa 7) ning samuti tõsteti soodusmäära lähemale standardmäärale²⁶.

2011. aasta kohta on CPB ja IMF-i hinnangud väga sarnased – käibemaksuauk ulatus ligikaudu 18 protsendini, poliitika auk ligikaudu 17 protsendini. 2012. aasta kohta CPB hinnanguid ei ole, on autori prognoos, mis on samuti IMF-i hinnangule väga sarnane. 2013. aasta kohta ei ole ükski institutsioon veel käibemaksuaugu hinnangut avaldanud. Autori prognoosi kohaselt suurenes käibemaksuauk 2013. aastal 20 protsendini, poliitika auk suurenes 1 protsendipunkti võrra 16 protsendini. Käibemaksuaugu võimalikku suurenemist on kinnitanud ka Rahandusministeerium: „Olukord, kus käibemaksu laekumise kasv jääb alla käibemaksubaasi kasvule, viitab võimalikule käibemaksupettuste mahu suurenemisele. Käibemaksupettuste mahu suurenemist (eelkõige kütusesektoris) kinnitab ka Maksu- ja Tolliamet, samas tegeletakse probleemiga aktiivselt“ (2013. aasta..., 37).

Kokkuvõttes võib öelda, et Eesti käibemaksu fiskaalne efektiivsus on võrreldes teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega hea. Kui välja jätta Läti ja Rumeenia, kelle puhul autori hinnangul on arvutuste tulemused ebausutavad, oli poliitika auk 2011. aastal väiksem kui Eestis vaid Luksemburgis. Käibemaksuauk oli samal aastal Euroopa keskmisel tasemel, kusjuures võrreldes ülejäänud uute liikmesriikide keskmisega (26 protsenti) oli see väiksem, võrreldes vanade liikmesriikide keskmisega (14 protsenti) aga suurem. Autori hinnangul on Eestis võimalik vähendada nii poliitika auku kui ka käibemaksuauku, kusjuures viimast suuremal määral.

2.3.2. Käibemaksu fiskaalse efektiivsuse suurendamise võimalused Eestis

Eesti väike poliitika auk näitab, et maksubaas on juba praegu küllaltki lai ning väga palju ruumi käibemaksu fiskaalse efektiivsuse parandamiseks läbi poliitika augu vähendamise ei ole. Poliitika auku on võimalik vähendada läbi soodusmääraga maksustatud kaupade ja teenuste ringi vähendamise ja/või maksuvabastuste tühistamise.

Hetkel kehtib Eestis soodusmäär 9 protsenti neljale kaupade ja teenuste grupile: teatud ravimitele jm meditsiiniga seotud kaupadele ja teenustele, perioodikale, raamatutele ning majutusteenustele (Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554, redaktsioon 1.03.2014, §15, lg 2). Autori hinnangul oleks soodusmäära ära kaotamine silmas pidades ideaalse käibemaksu

²⁶ 2008. aastal oli standardmäära ja soodusmäära vahe 13 protsendipunkti (18%-5%), 2009. aasta esimesel poolaastal 9 protsendipunkti (18%-9%) ning teisel poolaastal 11 protsendipunkti (20%-9%).

kontseptsiooni soovitatav neist vähemalt kolme – perioodika, raamatute ning majutusteenuste – puhul. Ravimite jm soodusmäär on autori hinnangul vajalik nende kättesaadavuse tagamiseks madalama sissetulekuga inimestele. Teistest soodustustest on aga näiteks majutusteenuste puhul Vörk *et al* hinnanud, et sellest võidavad eelkõige rikkamad – ligikaudu 80 protsenti kogu kasust saavad kümnendasse tarbimiskulude detšiili kuuluvad inimesed (2008, 55). Seega võib öelda, et õiglasema jaotuse tagamise eesmärki, millega tavaliselt soodusmäärade rakendamist õigustatakse, see soodustus ei taga. Raamatute puhul on Vörk *et al* hinnanud, et kümnes kuludetsiil saab ligi 30 protsenti kasust, samal ajal saavad kuus madalamat detšiili kokku vähem kui 30 protsenti kasust (2008, 56). Kolmest soodustusest on kasu kõige ühtlasemalt jaotunud perioodika puhul (Vörk *et al* 2008, 56). Rahandusministeeriumi hinnangul oli nende kolme soodustustega kaasnev maksukulu (soodustuse tõttu saamata jäänud käibemaksutulu) 2013. aastal 25,7 miljonit eurot (2013. aasta..., 49). Eeldusel, et soodustuse kaotamine ei muuda soodusmääraga maksustatud kaupade ja teenuste tarbimist, oleks nende standardmääraga maksustamisel VRR olnud 1 protsendipunkti võrra kõrgem. Eeldusel, et käibemaksuauk jääb samaks, oleks poliitika auk olnud 1 protsendipunkti võrra madalam (vt lisa 20). Samas on leitud, et mida rohkem erinevaid käibemaksu määrasid rakendatakse, seda suurem on käibemaksuauk, nii et võimalik, et soodusmäärade kaotamine vähendaks ka käibemaksuauku. Samuti vähendaks soodusmäärade kaotamine ka ettevõtete vastavuskulusid. On tõsi, et nii perioodika, raamatute kui ka majutusteenuste soodusmääraga maksustamine on Euroopa Liidus väga laialt levinud (VAT rates...) ning seda tuuakse tihti peale soodusmäärade kaotamise vastuargumendina välja. Autori hinnangul võiks olukorras, kus aina enam uuringuid kinnitab käibemaksu soodusmäärade ebaefektiivsust nendega saavutada üritatavate eesmärkide saavutamisel, Eesti olla eeskujuks teistele Euroopa Liidu liikmesriikidele.

Kui soodusmääradest oleks Eestil teoreetiliselt võimalik kaotada kõik, siis 0-protsendilise määra ja maksuvabastuste osas on võimalused oluliselt väiksemad. Nagu eespool öeldud, siis käibemaksudirektiivis olevatest maksuvabastustest on enamik liikmesriikidele kohustuslikud. Konsulterides Rahandusministeeriumi Tolli- ja Aktsiisipoliitika osakonna peaspetsialist Aet Külusaluga jõudis autor järeldusele, et Eesti käibemaksuseaduses ei ole maksuvabastusi või 0-protsendilisi määrasid, mille tühistamine oleks võimalik ja/või mõistlik (Külusalu).

Käibemaksuaugu vähendamise osas on Eestil rohkem ruumi kui poliitika augu puhul. Kuigi käibemaksuauk ei ole põhjustatud ainult käibemaksupettustest, siis tõenäoliselt moodustab nendest tulenev tulukaotus suure osa ning nende takistamine annaks suurimat tulu. Lind'i kohaselt võib meetmed, mida võiks käibemaksupettuste vähendamiseks kasutada, jagada kaheks: meetmed, mis seisnevad täiendustes õigusaktides ja meetmed, mis kasutavad ära tehnoloogilisi võimalusi. Esimete hulka kuuluvad näiteks erikorrad maksuarvestuses nagu pöördmaksustamine²⁷, kassapõhine arvestus jm, teiste hulka näiteks e-deklareerimine ning tehnoloogiliste lahenduste kasutamine efektiivsemaks järelvalveks. (2012, 115) Lind'i hinnangul oleks parim meede käibemaksupettuste vastu võitlemiseks pöördmaksustamise laiem rakendamine (2012, 116), samas möönab ta, et pöördmaksustamise rakendamisel on ka puudusi. Kui pöördmaksustamist rakendada ühes sektoris, siis pettused selles sektoris küll vähenevad, kuid suurenevad tõenäoliselt mõnes teises sektoris, kuna pettused (petturid) liiguvad teistesse sektoritesse. Ka MTA ja Rahandusministeerium on analüüsinud mitmeid meetmeid käibemaksupettuste vähendamiseks ning jõudnud järeldusele, et hetkel oleks parim meede detailsema info kogumine käibedeklaratsioonil. Eelkõige vabatahtliku maksekuulekuse parandamiseks ning MTA järelevalve efektiivsemaks muutmiseks on Rahandusministeerium teinud ettepaneku ning Riigikogu vastu võtnud seaduse, mille kohaselt peaksid ettevõtted käibedeklaratsiooni lisal deklareerima detailsemaid andmeid juhul, kui ühe kuu jooksul kahe ettevõtte vahel tehtud (ostu või müügi) tehingute väärtus ületab ilma käibemaksuta 1000 eurot (Seletuskiri..., 24). Ettevõtjad ei pea seda meedet aga proportsionaalseks – kaasnev halduskoormus ja kulud ületavad nende hinnangul võimalikku tulu (EML...). 21. mail 2014 kinnitas President kõnealuse seaduseelnõu ning see jõustub 1. novembril 2014. Autor ei ole siinkohal valmis andma isiklikku hinnangut selle meetme proportsionaalsuse osas, kuna selleks tuleks teemasse oluliselt enam süveneda kui käesoleva uurimistöös raames vajalik ja võimalik. Autori arvates tuleks nii Euroopa Liidu tasandil kui ka Eestis jätkata võimalike vahendite analüüsi käibemaksuaugu vähendamiseks. Samuti võiks lähemalt uurida, kas meil oleks midagi õppida Uus-Meremaalt, Jaapanilt ja teistelt riikidelt, kust VRR on kõrgem kui Eestis.

²⁷ Pöördmaksustamine (*reverse charge*) on erikord, mille puhul ei vastuta tehingult käibemaksu tasumise eest mitte müüja, vaid ostja (Lind 2012, 60).

KOKKUVÕTE

Olukorras, kus kulusoovid ületavad riigieelarve koostamisel võimalusi (tulused) ning maksumäärad on niigi kõrged, on järjest enam kerkinud nii Euroopa Liidus (EL) üldiselt kui ka Eestis esile diskussioon selle üle, kuidas oleks võimalik valitsussektori tulused suurendada ilma maksumäärasid tõstmata.

Töö eesmärgiks oli teha läbi käibemaksu fiskaalse efektiivsuse (*VAT revenue ratio*) hindamise kindlaks, kas Eestis ja teistes Euroopa Liidu liikmesriikides oleks võimalik suurendada käibemaksutulused ilma käibemaksu standardmäära tõstmata. Selleks, et analüüsida, milliste meetmetega oleks see võimalik, analüüsiti põhjuseid käibemaksu fiskaalse efektiivsuse maksimaalsest võimalikust erinemise taga.

Kuna eestikeelset teemakohast kirjandust autorile teadaolevalt varem avaldatud ei ole, siis oli autoril võimalus luua inglisekeelsele mõistele *VAT revenue ratio* ise eestikeelne vaste. Autor otsustas kasutada mõistet „käibemaksu fiskaalne efektiivsus“.

Käibemaksu fiskaalne efektiivsus (VRR) mõõdab, kui suur osa maksimaalselt võimalikust käibemaksutulust riigis tegelikult kokku kogutakse. Selleks arvutatakse välja, milline on maksimaalne võimalik käibemaksutulu ehk teoreetiline käibemaksukohustus, kui kogu tarbimisele kehtiks üks (standard-)määr ja maksekuulekus oleks täielik ehk maksu-
peetuste, -planeerimise, vigade jms tõttu kaotatav tulu oleks null. Seejärel lahutatakse VRR-i maksimaalsest väärtusest, mis üldjuhul on 1 (või 100 protsenti), tegeliku käibemaksu laekumise ja teoreetilise käibemaksukohustuse jagatis.

Majandusteooria kohaselt on optimaalne käibemaks selline, mille puhul igal kaubal ja teenusel on erinev, tema hinnaelastsusest sõltuv maksumäär, kuna sellisel juhul on puhas heaolukadu proportsionaalse maksu puhul väiksem. Kuna praktikas ei ole sellise maksu-süsteemi rakendamine mõeldav, siis peetakse ideaalseks hoopis käibemaksu, mis kehtib kogu tarbimisele ühe määraga, kuna sel juhul on see tarbija seisukohalt neutraalne ehk ei muuda nõudlust ja tarbija valikut maksumäärade erinemisest tulenevalt. Kuigi käibemaksu rakendamise algusaegadel anti soovitus Euroopa Liidus just sellist, võimalikult ideaalset

käibemaksu rakendada, kujunes tegelikkus ideaalsest kaugeks. Euroopa Liidu liikmesriikides kehtestati palju erinevaid käibemaksuerisusi (soodusmäärasid, maksuvabastusi), millel olid nii sotsiaalsed kui ka tehnilised põhjused. Praeguseks on liikmesriikide käibemaksud küll suures osas harmoniseeritud, kuid jätkuvalt on ka palju erinevusi, mistõttu on ka nende käibemaksude fiskaalsed efektiivsused erinevad, ulatudes 2011. aastal Kreekas vaid 37 protsendini ja Luksemburgis 107 protsendini. EL-i liikmesriikide keskmine VRR oli samal ajal 47 protsenti, mis tähendab, et teoreetiliselt jäi enam kui pool maksimaalselt võimalikust käibemaksust kokku kogumata.

Käibemaksu fiskaalse efektiivsuse erinemisel maksimaalsest võimalikust on mitmeid põhjuseid, mis jaotuvad kaheks: käibemaksupoliitikast tulenevad ja maksekuulekuse mittetäielikkusega seonduvad põhjused. Käibemaksupoliitikast tulenevat fiskaalset ebaefektiivsust nimetatakse poliitika auguks (*policy gap*), maksekuulekuse mittetäielikkusest tulenevat fiskaalset ebaefektiivsust nimetatakse käibemaksuauguks (*VAT-gap, compliance gap*). Kui on teada VRR ja käibemaksuauk, saab poliitika augu jääkväärtusena välja arvutada (ja vastupidi). Kui VRR-i arvutamiseks vajalikud andmed on kättesaadavad ja vajalike arvutuste tegemine lihtne, siis käibemaksuaugu ja poliitika augu puhul on arvutusmetoodikad väga keerulised ja sisaldavad mitmeid vastuolusid. Vaatamata probleemidele, paremate puudumisel siiski neid metoodikaid kasutatakse ja nende põhjal hinnatakse eelkõige käibemaksuauku.

Tuginedes enda arvutustele VRR-i kohta EL-i liikmesriikides ja teiste hinnangutele nende käibemaksuaugu kohta, hindas autor poliitika auku liikmesriikides. EL-i vanades liikmesriikides on keskmiselt poliitika auk suurem kui uutes liikmesriikides, keskmine käibemaksuauk on aga vanades liikmesriikides väiksem kui uutes liikmesriikides. See tähendab, et vanades liikmesriikides kehtib rohkem soodusmäärasid jm erandeid, uutes liikmesriikides on aga probleemid maksekuulekusega suuremad. Seega on esimestel vastavalt rohkem võimalusi käibemaksu fiskaalse efektiivsuse suurendamiseks läbi soodusmäärade rakendamise piiramise ja maksuvabastuste tühistamise, teistel aga läbi maksu administreerimisega seotud probleemide lahendamise. Samas tuleb silmas pidada, et liikmesriikide võimalusi poliitika augu vähendamisel piirab paljude 0-protsendiliste määrade ja maksuvabastuste kohustuslikkus käibemaksudirektiivis, millega nende käibemaksuseadused kooskõlas peavad olema.

Eesti käibemaksu fiskaalne efektiivsus on võrreldes enamiku teiste EL-i liikmesriikidega suur, püsis 2008. aastast alates enam-vähem samal tasemel ja ulatudes

2013. aastal 67 protsendini. Kui EL-i keskmist vaadates on poliitika auk suurem kui käibemaksuauk, siis Eesti puhul on perioodil 2000–2013 olnud enamikul aastatel olukord vastupidine, mis on suhteliselt väheste soodusmäärade ja maksuvabastuste rakendamise tulemus. Aastate 2008 ja 2009 kohta sai autor erinevatele andmeallikatele tuginedes erinevaid tulemusi, mis kinnitab seda, mida ka enamikus teemakohastes uurimustes rõhutatakse – kõikidesse hinnangutesse VRR-i, käibemaksuaugu ja poliitika augu kohta tuleb nende arvutusmetoodikate puudusi arvestades suhtuda ettevaatlikkusega.

Kokkuvõttes jõudis autor järeldusele, et käibemaksu laekumist on võimalik nii Eesti kui ka enamikus teistes Euroopa Liidu liikmesriikides võimalik suurendada ilma selleks standardmäära tõstmata. Kuigi poliitika auk on Eestis juba praegu väike, oleks seda autori hinnangul võimalik veelgi vähendada. Käibemaksuaugu vähendamise osas on Eestil rohkem ruumi ning tuleks analüüsida võimalusi selle vähendamiseks.

Lisaks käesolevas töös käsitletud teemadele pakub käibemaksu fiskaalse efektiivsuse, käibemaksuaugu ja poliitika augu valdkond mitmeid võimalusi edasiseks uurimiseks. Näiteks võiks uurida, kuidas oleks võimalik parandada riigisisest käibemaksuaugu hindamise metoodikat, kas poliitika auku suurendav erinevate kaupade ja teenuste soodusmääraga maksustamine on efektiivsem meede nende soodusmääradega saavutada üritatavate eesmärkide täitmiseks, milline oleks erinevate poliitika auku vähendavate meetmete (eelkõige soodusmääraga maksustatavate kaupade ja teenuste loetelust mõne kauba või teenuse standardmääraga maksustamise) mõju, millistest konkreetsetest tegevustest (pettused, planeerimine, vead jne) tuleneb Eesti käibemaksuauk ning kas ja mida oleks Euroopa Liidul õppida/üle võtta näiteks Uus-Meremaalt või Jaapanilt, kus käibemaksu fiskaalne efektiivsus on suur.

VIIDATUD ALLIKAD

2013. aasta suvine majandusprognoos. Rahandusministeerium.
<http://www.fin.ee/doc.php?109952> (6.04.2014)
2014. aasta kevadine majandusprognoos. Rahandusministeerium.
<http://www.fin.ee/doc.php?110688> (28.04.2014)
- Annual Growth Survey 2014. Communication from the Commission.
http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/2014/ags2014_en.pdf (5.05.2014)
- Atkinson, A. B, Stiglitz, J. E. (1980). Lectures on Public Economics.
Singapore: McGraw-Hill Book Co.
- Aujean, M. (2012). Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future. – *EC Tax Review*.
Volume 21 (2012–3), pp. 134–143.
- Benge, M., Pallot, M., Slack, H. (2013). Possible lessons for the United States from New Zealand's GST. – *National Tax Journal*. Volume 66, Issue 2, pp. 479-498.
- Bickley, J. M. (2003). Value Added Tax: Concepts, Policy Issues and OECD experiences.
New York: Nova Science Publishers, Inc.
- Commission Decision of 24 July 1998 on the treatment for national accounts purposes of VAT fraud (the discrepancies between theoretical VAT receipts and actual VAT receipts). - *Official Journal of the European Communities*. Volume 41, L234, 21 August 1998
- Consumption Tax Trends 2012. VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. (2012). OECD Publishing.
- Crossley, T. F., Phillips, D., Wakefield, M. (2009). Value added tax. – *The IFS Green Budget*. (Eds.) Chote, R., Emmerson, C., Miles, D., Shaw, J. London: The Institute for Fiscal Studies. <http://www.ifs.org.uk/comms/comm107.pdf> (11.04.2014)
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J-P., Summers, V. (2001). The Modern VAT. Washington, D.C.: International Monetary Fund, Publication Services
- Eesti Reformierakonna ja Sotsiaaldemokraatliku Erakonna koalitsiooni tegevuskava.
[https://valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/valitsus/tegevusprogramm/Kevadkoalitsiooni tegevuskava.pdf](https://valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/valitsus/tegevusprogramm/Kevadkoalitsiooni%20tegevuskava.pdf) (16.04.2014)

- EML: Pöördumine Riigikogu poole seoses seaduseelnõuga 493 UA.
<http://www.maksumaksjad.ee/modules/news/article.php?storyid=6378> (30.04.2014)
- Esimene Nõukogu Direktiiv kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta. (67/227/EMÜ).
<http://ec.europa.eu/enlargement/ccvista/ee/3196710227-ee.doc> (14.04.2014)
- Euroopa ühenduse asutamisleping. Rooma 25.03.1957. Konsolideeritud versioon (1.05.2004).
http://www.univie.ac.at/RI/eur/20040401/ET_EC_Treaty_Vienna.pdf (18.05.2014)
- Eurostat (a). Statistics database. Main national accounts tax aggregates.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/NavTree_prod/AppLinkServices?pid=458_1209540_458_211810_211810&lang=en&appId=nui&appUrl=http%3A%2F%2Fappsso.eurostat.ec.europa.eu%2Fnui%2Fshow.do%3Fdataset%3Dgov_a_tax_ag%26lang%3Den
(2.05.2014)
- Eurostat (b). Statistics database. GDP and main components – Current prices.
http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama_gdp_c&lang=en
(2.05.2014)
- Eurostat (c). Statistics database. Final consumption aggregates – Current prices.
http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama_fcs_c&lang=en
(2.05.2014)
- IMF's New Methodology to Calculate VAT Gap Successfully Tested in Estonia. IOTA News.
<http://www.iota-tax.org/iota-news/imfs-new-methodology-to-calculate-vat-gap-successfully-tested-in-estonia-39.html> (30.04.2014)
- James, K. (2011). Exploring the Origins and Global Rise of VAT. – *The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America*. 8. November 2011. USA: Tax Analysts 2011, pp 15 – 22
- James, S., Nobes, C. (1992). The Economics of Taxation. 4th ed.
Hemel Hempstead: Prentice Hall International (UK) Ltd.
- Keen, M. (2013). The Anatomy of the VAT. – *National Tax Journal*. Volume 66, Issue 2, pp. 423-446. Kättesaadav: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13111.pdf>
- Keen, M., Smith, S. (2006). VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done? – *National Tax Journal*. Volume 59, Issue 4, pp. 861 – 887. Kättesaadav: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>
- Käibemaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 13. juunil 2001. a – RT I 2001, 64, 368
- Käibemaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 10. detsembril 2003. a – RT I 2003, 82, 554
- Käibemaksuseaduse §-de 2 ja 13 muutmise seadus. Vastu võetud Riigikogus 23. septembril 1998. a – RT I 1998, 86, 1410

Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus. Vastu võetud Riigikogus 17. novembril 1999. a – RT I 1999, 92, 823

Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus. Vastu võetud Riigikogus 7. detsembril 2005. a – RT I 2005, 68, 528

Käibemaksuseaduse muutmise seadus. Vastu võetud Riigikogus 14. juunil 2000. a – RT I 2000, 51, 328

Käibemaksuseaduse muutmise seadus. Vastu võetud Riigikogus 29. jaanuaril 2003. a – RT I 2003, 18, 104

Külasalu, Aet. Eesti Vabariigi Rahandusministeeriumi Tolli- ja Aktsiisipoliitika osakonna peaspetsialist. Elektronposti kiri. (22.05.2014)

Laur, Ivar. Eesti Maksu- ja Tolliameti Teabeosakonna peaspetsialist. Elektronposti kiri. (21.05.2014)

Lind, K. (2006). Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. Tartu Ülikooli Õigusteaduskonna Avaliku õiguse instituut. 125 lk. (Magistritöö). Kättesaadav: <http://dSPACE.utlib.ee/dSPACE/bitstream/handle/10062/1061/lindkaspar.pdf?sequence=5>

Lind, K. (2012). Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Tartu Ülikooli Õigusteaduskond. 155 lk. (Väitekiri). Kättesaadav: http://dSPACE.utlib.ee/dSPACE/bitstream/handle/10062/25894/lind_kaspar2.pdf?sequence=5

Makstud makse. Eesti Maksu- ja Tolliamet. <http://www.emta.ee/index.php?id=14183> (23.04.2014)

Measuring Tax Gaps 2012. HM Revenue and Customs. <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2012.pdf> (24.04.2014)

Metcalf, G. E., Fullerton, D. (2002). Tax Incidence. National Bureau of Economic Research Working Paper No 8829. <http://www.nber.org/papers/w8829> (25.03.2014)

MTA 2013. aasta pressikonverentsi slaidid. <http://www.emta.ee/pressimaterjalid> (30.04.2014)

Musgrave, R.A. (1959). The Theory of Public Finance. New York: McGraw-Hill

Musgrave, R.A., Musgrave P.B. (1989). Public Finance in Theory and Practice. Fifth Edition. New York: McGraw-Hill

- Nam, C. W., Parsche, R., Schaden, B. (2001). Measurement of value added tax evasion in selected EU countries on the basis of national accounts data.
http://www.cesifo.de/pls/guestci/download/CESifo%20Working%20Papers%202001/CESifo%20Working%20Papers%20March%202001/cesifo_wp431.pdf (5.05.2014)
- Novyzedlák, V., Palkovičová, J. (2012). The estimate of the value added tax revenue loss. Institute for Financial Policy. The Ministry of Finance of the Slovak republic.
https://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426 (18.02.2014).
- Nõukogu Direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. Vastu võtnud Euroopa Liidu Nõukogu 28. novembril 2006. (2006/112/EÜ) – *Euroopa Liidu Teataja*, 2006, L347. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/?qid=1400521162624&uri=CELEX:32006L0112>
- Owens, J. (2011). Improving performance of VAT systems is a priority in the context of the economic crisis. – *World Commerce Review*. Volume 5, Issue 3. September 2011.
- Poghosyan, T. (2011). IMF Working Paper.
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2011/wp11270.pdf> (1.05.2012)
- Prammer, D. (2011). Quality of taxation and the Crisis: tax shifts from a growth perspective. European Commission. Taxation papers. Luksemburg: Publications Office of the European Union.
- Pulk, S. (2001). Käibemaksu põhimõtted Eestis ja Euroopa Liidus. Tallinn: Juura, Õigusteabe AS
- Riigi 2009. aasta teise lisaeelarve seadusega seonduvalt teiste seaduste muutmise seadus. Vastu võtnud Riigikogu 18. juunil 2006. a – RT I 2009, 35, 232
- Riigieelarve kassapõhised tulud-kulud 2014. Rahandusministeerium
<http://www.fin.ee/riigieelarve-2014> (15.04.2014)
- Seletuskiri käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu (493 SE) juurde. Kättesaadav: <http://www.fin.ee/doc.php?110459> (30.04.2014)
- Sharma, R. S. (1988). Administration of Sales Tax. New Delhi: Atlantic Publishers & Distributors.
- Statistikaamet (a). Andmebaas. Maksud ja sotsiaalmaksud rahvamajanduse arvepidamises sektori järgi. http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RR0295&ti=MAKSUD+JA+SOTSIAALMAKSED+RAHVAMAJANDUSE+ARVEPIDAMISES+SEKTORI+J%C4RGI&path=../Database/Majandus/14Rahandus/08Valitsemissektori_rahandus/08Valitsemissektori_tulud_kulud/&lang=2 (2.05.2014)

Statistikaamet (b). Andmebaas. Riigieelarvesse laekunud maksud (KUUD).

http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RR027&ti=RIIGIEELARVESSE+LAEKUNUD+MAKSUD+%28KUUD%29&path=../Database/Majandus/14Rahandus/08Valitsemisspektori_rahandus/04Maksud/&lang=2 (18.04.2014)

Statistikaamet (c). Andmebaas. Sisemajanduse koduprodukt tarbimise meetodil. Mõisted.

http://pub.stat.ee/px-web.2001/Database/Majandus/15Rahvamajanduse_arvepidamine/06Sisemajanduse_koguprodukt_%28SKP%29/08Sisemajanduse_koguprodukt_tarbimise_meetodil/RAA_012.htm (11.04.2014)

Statistikaamet (d). Andmebaas. Sisemajanduse koguprodukt tarbimise meetodil

(KVARTALID). http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RAA061&ti=SISEMAJANDUSE+KOGUPRODUKT+TARBIMISE+MEETODIL+%28KVARTALID%29&path=../Database/Majandus/15Rahvamajanduse_arvepidamine/06Sisemajanduse_koguprodukt_%28SKP%29/08Sisemajanduse_koguprodukt_tarbimise_meetodil/&lang=2 (6.05.2014)

Statistikaamet (e). Andmebaas. Toodang, vahetarbimine ja lisandväärtus tegevusala (EMTAK

2008) ja institutsionaalse sektori järgi. http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=RAA043&ti=TOODANG%2C+VAHETARBIMINE+JA+LISANDV%C4% C4RTUS+TEGEVUSALA+%28EMTAK+2008%29+JA+INSTITUTIONAALSE++SEKTORI+J%C4RGI&path=../Database/Majandus/15Rahvamajanduse_arvepidamine/06Sisemajanduse_koguprodukt_%28SKP%29/09Sisemajanduse_koguprodukt_tootmise_meetodil/&lang=2 (6.05.2014)

Stiglitz, J. E. (1995). Ühiskondliku sektori ökonomika. Tallinn: Külim.

Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern Technologies and/or financial intermediaries.

(2010). PriceWaterhouseCoopers.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/figure_vat/vat-study_en.pdf (1.05.2014)

Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. (2009)

Reckon LLP.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf (5.01.2014)

Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States. (2013)

CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

Tallinna Halduskohtu 9. mai 2007. a taotlus kontrollida käibemaksuseaduse § 15 lõike 2 punkti 6 põhiseadusele vastavust. Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium. 26.09.2007 <https://www.riigiteataja.ee/akt/12866706> (22.05.2014)

Tammert, P. (2005). Maksundus. Tallinn: OÜ Aimwell.

Tax Policy Handbook. (1995). (Ed.) P. Shome. Washington, D.C.: International Monetary Fund, Publication Services.

Tax Policy Reform and Economic Growth. (2010). OECD Tax Policy Studies. No 20. OECD Publishing.

Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth: the Treasury Department Report to the President. (1983). U.S. Department of Treasury.
<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/tres84v3All.pdf>
(13.02.2014)

Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. (2013). Eurostat Statistical Books. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Kättesaadav:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf

Thackray, Michael. Rahvusvahelise Valuutafondi Rahandusajjade osakonna tehniline nõunik. Elektronposti kiri. (21.05.2014)

Thackray, M., Ueda, J. (2014). Report of the Findings from the Revenue Administration Gap Analysis Program – the Value Added Tax Gap in Estonia. International Monetary Fund Fiscal Affairs Department.
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2014/cr14133.pdf> (23.05.2014)

Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf (6.05.2014)

Tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja riigilõiguseaduse muutmise seadus. Vastu võetud Riigikogus 19. novembril 2008. a – RT I 2008, 51, 283

Ulst, E., Hanson, M. (1996). Riigi rahandus II. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus

VAT history in the EU.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/vat_history_en.htm
(13.05.2013)

VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 13th January 2014. (2014). European Commission.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf (6.04.2014)

Võrk, A., Paulus, A., Poltimäe, H. (2008). Maksupoliitika mõju leibkondade maksukoormuse jaotumisele – PRAXISE Toimetis, Nr. 42. Tallinn: Poliitikauuringute Keskus PRAXIS. <http://seit.ee/failid/357.pdf> (17.04.2014)

SUMMARY

FISCAL EFFICIENCY OF VALUE ADDED TAX IN THE EUROPEAN UNION AND ESTONIA

Stella Suurorg

In a situation where countries expenditure wishes grow faster than revenues and the tax rates are already relatively high, the discussion over how to increase revenues without raising standard tax rates gains prominence.

The objective of this thesis was to calculate and analyze value added tax (VAT) revenue ratio (VRR) in Estonia and other European Union (EU) member states to determine whether it is possible to increase VAT revenue without increasing VAT standard rate.

VAT revenue ratio measures how much of the potential revenue is actually collected. To calculate VRR, first, theoretical VAT liability in the condition of full compliance and application of “ideal VAT” is calculated. Full compliance means that the revenue loss due to tax fraud, tax planning, errors etc is zero. “Ideal VAT” is a VAT that is applied to whole consumption with one rate and without exceptions. Second, actual VAT revenue has to be divided by theoretical VAT liability in the condition of full compliance and application of ideal VAT to receive the VRR that is usually expressed in percentages.

According to economic theory a VAT is optimal when every good and service is taxed with a different rate because according to Ramsay rule then the deadweight-loss is minimal. Because of practical considerations, application of that kind of a tax system is not thinkable and a VAT is considered to be ideal when whole consumption is taxed at a single rate because in that case demand and consumer choices are not affected by different tax rates.

Although at the beginning of applying VAT in the member states of the EU it was suggested that this kind of an ideal VAT should be applied, the reality was that member states introduced several exemptions, reduced rates, special schemes etc in their VAT laws. By now

tax bases and rates of VAT are much more harmonized than they were at the beginning but there are still also many differences. This is one of the reasons why VRR-s of member states are quite different. In 2011 the VRR in Greece was only 37 percent, in Luxemburg it was 107 percent. At the same time, average VRR of EU member states was 47 percent, which means that more than half of potential VAT revenue was not collected.

To determine the possible measures to increase VRR, the reasons of VRR being less than the maximum were analyzed. There are two kinds of reasons behind VAT revenue losses compared to the potential revenue: reasons connected to tax policy and reasons connected to imperfect compliance. The revenue loss connected to tax policy is measured by policy gap and revenue loss connected to imperfect compliance is measured by VAT-gap that is also called compliance gap.

To calculate policy gap, first, theoretical VAT liability in the condition of full compliance and application of “ideal VAT” is calculated (VTL_{bf}). Then theoretical VAT liability in the condition of full compliance and actual VAT law is calculated (VTL_{af}). Finally, policy gap is calculated by subtracting the quotient of VTL_{af} and VTL_{bf} from 1. To calculate VAT-gap the quotient of actual VAT revenue and VTL_{af} is subtracted from 1. These equations are theoretical and it is quite a difficult task to calculate policy gap and VAT-gap in practice. In the case of VAT-gap it is done more often.

If VRR and VAT-gap are known, then the policy gap can be calculated as a residual. This has been done before by other authors and this is also done in this thesis. Although there are several methodological issues connected to the data used to calculate VRR, in practice, the calculation of VRR is quite simple. As said before, calculating VAT-gap is much more difficult.

Based on the authors' calculations of VRR in EU member states and the estimations of others about the VAT-gap in EU member states, the author evaluated policy gap in EU member states. In the member states that joined the EU before 1st of May 2004 (old member states), the average policy gap is bigger than in the member states that joined the EU on 1st of May and later (new member states). This means that there are more reduced rates and exemptions applied in the old member states and they could increase the VRR by limiting the use of reduced rates and exemptions. It should be heard on mind that according to the VAT Directive that all the member states have to comply with, many of the exemptions and zero-ratings are mandatory and this limits the member states opportunities to decrease policy gap.

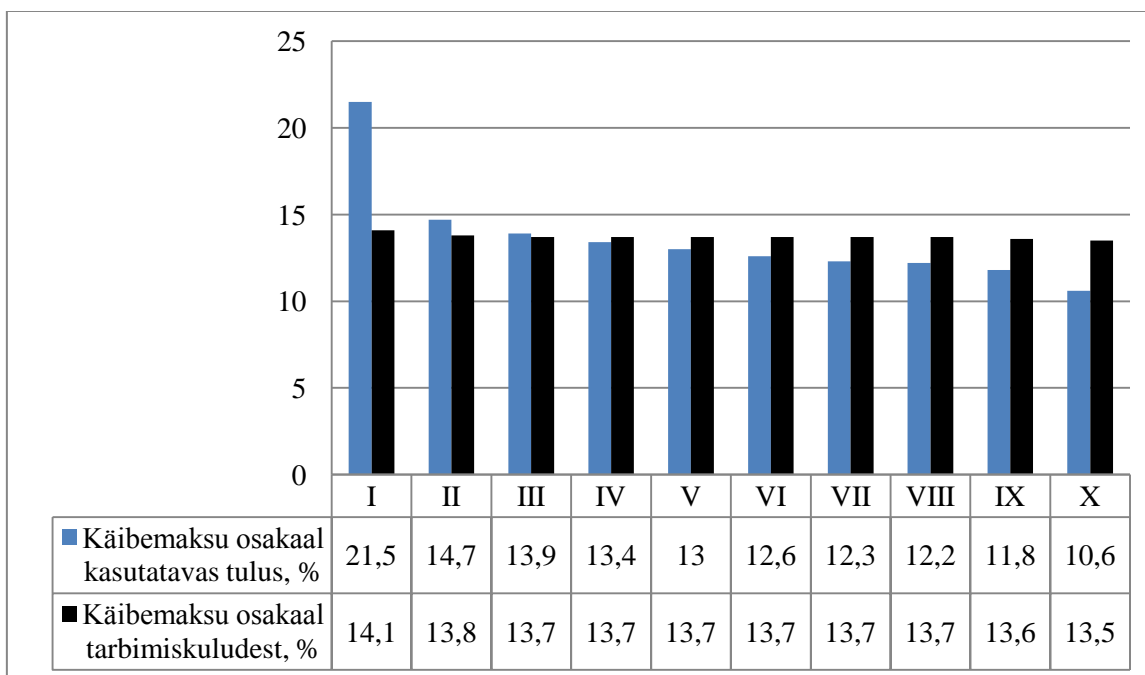
In the new member states, problems with compliance generate more VAT losses than exceptions in VAT policy and they could increase VAT revenue by taking measures to increase compliance.

The VRR in Estonia is quite high compared to most of the other EU member states. In 2013, Estonian VRR was 67 percent. To calculate policy gap in Estonia in 2000–2011, estimations of other authors about the VAT-gap in Estonia were used. For years 2012 and 2013, the author made a prognosis of VAT-gap. While in EU the average policy gap is bigger than the VAT-gap, the situation in Estonia has been reverse in most of the years during 2000–2013. In 2013, policy gap was 16 percent and VAT-gap was 20 percent in Estonia. This is because relatively few goods and services are taxed with reduced rates in Estonia and the use of exemptions is scarce. About years 2008 and 2009 the author received different results based on different sources. This confirms what most of the studies on this topic stress – because of the problems with methodologies, all the evaluations of VRR, VAT-gap and policy gap should be considered with carefulness. In the lack of better ones, the methods and indicators presented in this thesis, are still used.

In conclusion, the author found that it is possible to increase VAT revenues without raising VAT standard rate in Estonia and in other EU member states. It should be examined more closely whether there is something that EU could learn from for example New Zealand where the VRR is much higher than the EU average. In Estonia, although the policy gap is already quite little, it could be decreased even more. There is more room to decrease VAT-gap in Estonia and it should be analyzed which measures would be best to do it.

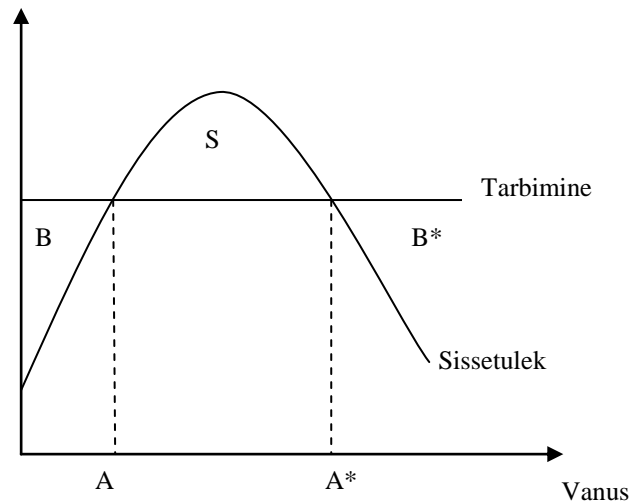
LISAD

Lisa 1. Käibemaksu jaotuslik mõju detiilidele erinevate maksevõimelisust iseloomustavate näitajate korral



Allikad: (Vörk *et al* 2008, 38–39), autori koostatud

Lisa 2. Tarbimine ja sissetulek kogu eluea jooksul elueapõhises maksuintsidentsi analüüsis



Allikas: (Metcalf, Fullerton 2002, 73)

Joonisel on sissetulek kujutatud kumer joonega „Sissetulek“ ja tarbimine sirgega „Tarbimine“. Kui indiviidi vanus on alla A, laenab ta tarbimise finantseerimiseks. Olles vanuses A kuni A*, maksavad individid laenusid tagasi ja hakkavad säästma. Alates vanusest A* kasutavad individid tarbimise finantseerimiseks sääste. Päranduse puudumisel võrdub piirkondade B ja B* summa piirkonnaga S (nüüdisväärtuses). (Metcalf, Fullerton 2002, 73)

**Lisa 3. Käibemaksumäärad Euroopa Liidu liikmesriikides seisuga
13. jaanuar 2014 (protsenti)**

| Riik | Standardmäär | Soodusmäär 1 | Soodusmäär 2 | Super-soodusmäär |
|---------------|---------------------|---------------------|---------------------|-------------------------|
| Luksemburg | 15 | 6 | - | 3 |
| Malta | 18 | 7 | 5 | - |
| Saksamaa | 19 | 7 | - | - |
| Küpros | 19 | 9 | 5 | - |
| Bulgaaria | 20 | 9 | - | - |
| Eesti | 20 | 9 | - | - |
| Prantsusmaa | 20 | 10 | 5,5 | 2,1 |
| Austria | 20 | 10 | - | - |
| Slovakkia | 20 | 10 | - | - |
| Suurbritannia | 20 | 5 | - | - |
| Belgia | 21 | 12 | 6 | - |
| Tšehhi | 21 | 15 | - | - |
| Hispaania | 21 | 10 | - | 4 |
| Läti | 21 | 12 | - | - |
| Leedu | 21 | 9 | 5 | - |
| Holland | 21 | 6 | - | - |
| Itaalia | 22 | 10 | - | 4 |
| Sloveenia | 22 | 9,5 | - | - |
| Iirimaa | 23 | 13,5 | 9 | 4,8 |
| Kreeka | 23 | 13 | 6,5 | - |
| Poola | 23 | 8 | 5 | - |
| Portugal | 23 | 13 | 6 | - |
| Rumeenia | 24 | 9 | 5 | - |
| Soome | 24 | 14 | 10 | - |
| Taani | 25 | - | - | - |
| Horvaatia | 25 | 13 | 5 | - |
| Rootsi | 25 | 12 | 6 | - |
| Ungari | 27 | 18 | 5 | - |

Allikas: (VAT Rates..., 3)

Lisa 4. Käibemaksu standardmäärad aasta lõpu seisuga Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel 2000–2013 (protsenti)²⁸

| Riik | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| BE | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 |
| BG | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| CZ | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 21,0 |
| DK | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| DE | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 |
| EE | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| IE | 21,0 | 20,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,5 | 21,0 | 21,0 | 23,0 | 23,0 |
| EL | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 23,0 | 23,0 | 23,0 | 23,0 |
| ES | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 16,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 21,0 |
| FR | 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 | 19,6 |
| CR | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 23,0 | 23,0 | 25,0 | 25,0 |
| IT | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 21,0 | 21,0 |
| CY | 10,0 | 10,0 | 13,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 17,0 | 18,0 |
| LV | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 21,0 | 21,0 | 22,0 | 22,0 | 21,0 |
| LT | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 19,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 |
| LU | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 |
| HU | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 27,0 | 27,0 |
| MT | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 15,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 | 18,0 |
| NL | 17,5 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 21,0 |
| AU | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| PL | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 23,0 | 23,0 | 23,0 |
| PT | 17,0 | 17,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 21,0 | 21,0 | 21,0 | 20,0 | 20,0 | 21,0 | 23,0 | 23,0 | 23,0 |
| RO | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 24,0 | 24,0 | 24,0 | 24,0 |
| SI | 19,0 | 19,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 22,0 |
| SK | 23,0 | 23,0 | 23,0 | 20,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 19,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| FI | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 22,0 | 23,0 | 23,0 | 23,0 | 24,0 |
| SE | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 | 25,0 |
| UK | 17,5 | 17,5 | 17,5 | 17,5 | 17,5 | 17,5 | 17,5 | 17,5 | 17,5 | 15,0 | 17,5 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| EL27 | 19,2 | 19,3 | 19,5 | 19,5 | 19,4 | 19,6 | 19,4 | 19,5 | 19,4 | 19,8 | 20,4 | 20,7 | 21,0 | 21,3 |
| EL26 ²⁹ | 19,6 | 19,6 | 19,8 | 19,7 | 19,6 | 19,7 | 19,5 | 19,7 | 19,6 | 20,0 | 20,7 | 20,9 | 21,1 | 21,4 |
| EL25 ³⁰ | 19,7 | 19,7 | 19,8 | 19,7 | 19,7 | 19,8 | 19,6 | 19,7 | 19,6 | 20,0 | 20,6 | 20,9 | 21,1 | 21,4 |
| EL15 ³¹ | 19,4 | 19,4 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,8 | 19,8 | 20,1 | 19,9 | 19,8 | 20,5 | 20,8 | 21,0 | 21,4 |
| EL11 ³² | 19,9 | 19,9 | 20,0 | 19,7 | 19,6 | 19,6 | 19,2 | 19,2 | 19,2 | 20,2 | 20,9 | 21,2 | 21,4 | 21,5 |

Allikad: (Taxation... 2013, 31), (VAT Rates...), autori arvutused

²⁸ BE – Belgia, BG – Bulgaaria, CZ – Tšehhi, DK – Taani, DE – Saksamaa, EE – Eesti, IE – Iirimaa, EL – Kreeka, ES – Hispaania, FR – Prantsusmaa, CR – Horvaatia, IT – Itaalia, CY – Küpros, LV – Läti, LT – Leedu, LU – Luksemburg, HU – Ungari, MT – Malta, NL – Holland, AU – Austria, PL – Poola, PT – Portugal, RO – Rumeenia, SI – Sloveenia, SK – Slovakkia, FI – Soome, SE – Rootsi, UK – Suurbritannia

²⁹ V.a Horvaatia ja Küpros

³⁰ V.a Horvaatia, Küpros ja Kreeka

³¹ Enne 1. maid 2004 EL-iga liitunud riigid, alates 2007. aastast v.a Kreeka

³² 1. mail 2004 ja hiljem EL-iga liitunud riigid, v.a Horvaatia ja Küpros

**Lisa 5. Käibemaksu laekumine³³ Euroopa Liidu liikmesriikides aastatel
2000–2013 (protsenti SKPst)**

| Aasta | Käibemaksu laekumine |
|--------------|-----------------------------|
| 2000 | 7,0 |
| 2001 | 6,8 |
| 2002 | 6,8 |
| 2003 | 6,8 |
| 2004 | 6,8 |
| 2005 | 6,9 |
| 2006 | 7,0 |
| 2007 | 7,0 |
| 2008 | 6,9 |
| 2009 | 6,7 |
| 2010 | 7,0 |
| 2011 | 7,1 |
| 2012 | 7,1 |

Allikas: Eurostat (a)

³³ Kohandatud kassapõhine laekumine nagu kajastatud Eurostatis (vt lähemalt alapeatükist 2.1)

Lisa 6. Käibemaksu laekumise osakaal kogu maksutuluses Euroopa Liidus aastatel 2000–2012

| Aasta | Käibemaksu laekumine ³⁴ , miljard eur | Maksutulude laekumine kokku, miljard eur | Käibemaksu laekumise osakaal kogu maksutulude laekumises, % |
|-------|---|---|---|
| | <i>a</i> | <i>b</i> | $c = \frac{a}{b} \times 100$ |
| 2000 | 643,4 | 3 735,5 | 17,2 |
| 2001 | 657,2 | 3 806,7 | 17,3 |
| 2002 | 677,4 | 3 884,3 | 17,4 |
| 2003 | 688,4 | 3 950,7 | 17,4 |
| 2004 | 724,1 | 4 132,1 | 17,5 |
| 2005 | 766,1 | 4 344,4 | 17,6 |
| 2006 | 816,8 | 4 650,3 | 17,6 |
| 2007 | 874,6 | 4 922,7 | 17,8 |
| 2008 | 863,2 | 4 927,0 | 17,5 |
| 2009 | 784,5 | 4 544,2 | 17,3 |
| 2010 | 862,5 | 4 741,4 | 18,2 |
| 2011 | 904,2 | 4 945,2 | 18,3 |
| 2012 | 922,2 | 5 127,8 | 18,0 |

Allikad: (Eurostat (a)); autori arvutused

³⁴ Kohandatud kassapõhine laekumine nagu kajastatud Eurostatis (vt lähemalt alapeatükist 2.1)

Lisa 7. Käibemaksu soodusmäära rakendamine Eestis

| Kaup/teenus | 1. jaanuar 1999 | 1. jaanuar 2001 | 1. juuli 2001 | 1. jaanuar 2002 | 1. jaanuar 2004 | 1. mai 2004 | 1. jaanuar 2009 |
|---|-----------------|-----------------|---------------|-----------------|-----------------|------------------|------------------|
| Raamatud ja töövihikud (va õpikud) | 5% | 5% | 5% | 5% | 5% | 5% | 9% |
| Ohtlikud jäätmed | - | 5% | 5% | 5% | 5% | 5% | SM ³⁵ |
| Ravimid, meditsiiniseadmed, abivahendid, biotsiidid | - | 5% | 5% | 5% | 5% | 5% | 9% |
| Soojusenergia, küttureturvas, -puut jms | - | - | 5% | 5% | 5% | 5% | SM |
| Teatrietendused ja kontserdid | - | - | - | 5% | 5% | 5% ³⁶ | SM |
| Matusetarve või -teenus | - | - | - | 5% | 5% | 5% | SM |
| Majutusteenus | - | - | - | - | 5% | 5% | 9% |
| Perioodika | - | - | - | - | - | 5% ³⁷ | 9% |
| Biotsiidid | - | - | - | - | - | 5% | SM |

Allikad: (Käibemaksuseadus RT I 2001, 64, 368, redaktsioon 1.01.2002), (Käibemaksuseadus RT I 2003, 82, 554, redaktsioon 1.05.2004), (Käibemaksuseaduse ja... RT I 1999, 92, 823), (Käibemaksuseaduse muutmise... RT I 2000, 51, 328), (Käibemaksuseaduse muutmise... RT I 2003, 18, 104), (Tulumaksuseaduse...), (Käibemaksuseaduse §-de...)

³⁵ standardmäär

³⁶ Alates 26. septembrist 2007 laiendati soodusmäära rakendamist. Varem oli soodusmäära rakendamise tingimuseks, et korraldava asutuse eelarvest peavad Eesti Kultuurkapitalilt saadavad vahendid moodustama vähemalt 10 protsenti. See piirang kuulutati Riigikohtu poolt põhiseadusevastaseks ning tühistati. (Tallinna...)

³⁷ Alates 1. jaanuarist 2006 piirati soodusmäära rakendamist. Soodusmäära ei saa enam rakendada väljaannetele, mis sisaldavad peamiselt reklaami, erakuulutusi, erootikat või pornograafiat. (Käibemaksuseaduse ja... RT I 2005, 68, 528)

Lisa 8. Käibemaksu laekumine³⁸ Eestis aastatel 2000–2013

| Aasta | Käibemaksu laekumine, miljon eur | Maksutulude laekumine kokku, miljon eur | SKP, miljon eur | Käibemaksu laekumise osakaal kogu maksutulude laekumises, % | Käibemaksu laekumise osakaal SKPs, % |
|-------|----------------------------------|---|-----------------|---|--------------------------------------|
| 2000 | 520,3 | 1 909,5 | 6 159,8 | 27,2 | 8,4 |
| 2001 | 568,3 | 2 106,9 | 6 970,9 | 27,0 | 8,2 |
| 2002 | 650,5 | 2 412,2 | 7 776,3 | 27,0 | 8,4 |
| 2003 | 712,1 | 2 682,2 | 8 718,9 | 26,5 | 8,2 |
| 2004 | 743,8 | 2 959,4 | 9 685,3 | 25,1 | 7,7 |
| 2005 | 969,9 | 3 426,0 | 11 181,7 | 28,3 | 8,7 |
| 2006 | 1 214,9 | 4 110,8 | 13 390,8 | 29,6 | 9,1 |
| 2007 | 1 423,2 | 5 050,5 | 16 069,4 | 28,2 | 8,9 |
| 2008 | 1 287,7 | 5 171,4 | 16 235,1 | 24,9 | 7,9 |
| 2009 | 1 224,0 | 4 935,4 | 13 969,7 | 24,8 | 8,8 |
| 2010 | 1 257,2 | 4 883,5 | 14 371,1 | 25,7 | 8,7 |
| 2011 | 1 363,0 | 5 235,1 | 16 216,4 | 26,0 | 8,4 |
| 2012 | 1 508,0 | 5 659,0 | 17 415,1 | 26,6 | 8,7 |
| 2013 | 1 557,9 | 5 943,8 | 18 434,7 | 26,2 | 8,5 |

Allikad: (Eurostat (a)), (Eurostat (b)) Statistikaamet (a), lisa 9, autori arvutused

³⁸ Kohandatud kassapõhine laekumine nagu kajastatud Eurostatis (vt lähemalt alapeatükist 2.1)

Lisa 9. Käibemaksu kohandatud kassapõhine laekumine Eestis 2013. aastal
(miljonites eurodes)

| | Tähis/valem | 2012 |
|--|-----------------------------|---------------|
| 2012 | | |
| Jaauar | a | 155,2 |
| Veebruar | b | 117,0 |
| Märts | c | 104,0 |
| Aprill | d | 126,6 |
| Mai | e | 126,0 |
| Juuni | f | 119,2 |
| Juuli | g | 139,7 |
| August | h | 149,0 |
| September | i | 128,6 |
| Oktoober | j | 135,1 |
| November | k | 129,6 |
| Detsember | l | 120,6 |
| 2013 | | |
| Jaauar | m | 162,5 |
| Kassapõhine laekumine kokku 2013. aastal | $n=a+b+c+d+e+f+g+h+i+j+k+l$ | 1550,6 |
| Kohandatud kassapõhine laekumine kokku 2013. aastal | $o=b+c+d+e+f+g+h+i+j+k+l+m$ | 1557,9 |

Allikad: (Statistikaamet (b)), autori arvutused

**Lisa 10. Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksu fiskaalne efektiivsus
2012. aastal**

| Riik | Lõpptarbimiskulutused miljardites eurodes (P3) | Käibemaksu laekumine miljardites eurodes (T _{kk}) | Käibemaksu standardmäär, % (t _s) | VRR $= \frac{T_{kk}}{(P3 - T_{kk}) \left(\frac{t_s}{100}\right)}$ |
|---------------|--|---|--|--|
| Belgia | 292,7 | 26,9 | 21,0 | 0,48 |
| Bulgaaria | 32,5 | 3,7 | 20,0 | 0,65 |
| Tšehhi | 108,7 | 11,0 | 20,0 | 0,57 |
| Taani | 190,1 | 24,4 | 25,0 | 0,59 |
| Saksamaa | 2048,2 | 194,0 | 19,0 | 0,55 |
| Eesti | 12,3 | 1,5 | 20,0 | 0,70 |
| Iirimaa | 107,7 | 10,2 | 23,0 | 0,46 |
| Kreeka | 176,2 | 13,7 | 23,0 | 0,37 |
| Hispaania | 818,3 | 57,1 | 18,0 | 0,42 |
| Prantsusmaa | 1675,0 | 142,5 | 19,6 | 0,47 |
| Horvaatia | 35,1 | 5,4 | 25,0 | 0,73 |
| Itaalia | 1268,0 | 95,5 | 21,0 | 0,39 |
| Küpros | 15,6 | 1,6 | 17,0 | 0,66 |
| Läti | 17,6 | 2,3 | 22,0 | 0,67 |
| Leedu | 26,6 | 2,5 | 21,0 | 0,50 |
| Luksemburg | 21,3 | 3,1 | 15,0 | 1,12 |
| Ungari | 72,9 | 9,1 | 27,0 | 0,53 |
| Malta | 5,5 | 0,5 | 18,0 | 0,60 |
| Holland | 443,9 | 41,7 | 19,0 | 0,55 |
| Austria | 227,4 | 24,6 | 20,0 | 0,61 |
| Poola | 302,2 | 27,9 | 23,0 | 0,44 |
| Portugal | 138,6 | 14,0 | 23,0 | 0,49 |
| Rumeenia | 103,6 | 11,2 | 24,0 | 0,51 |
| Sloveenia | 27,4 | 2,9 | 20,0 | 0,59 |
| Slovakkia | 53,6 | 4,3 | 20,0 | 0,44 |
| Soome | 156,9 | 17,6 | 23,0 | 0,55 |
| Rootsi | 307,2 | 37,9 | 25,0 | 0,56 |
| Suurbritannia | 1684,0 | 140,5 | 20,0 | 0,45 |
| EL-27 | 10344,0 | 922,2 | 21,0 | 0,47 |

Allikad: Lisa 4, lisa 11, lisa 12, autori arvutused

Lisa 11. Käibemaksu laekumine Euroopa Liidu liikmesriikides³⁹ aastatel 2000–2012 (miljardites eurodes)

| Riik | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| BE | 18,1 | 17,8 | 18,6 | 18,7 | 20,1 | 21,4 | 22,6 | 23,9 | 24,1 | 23,6 | 25,2 | 26,0 | 26,9 |
| BG | 1,2 | 1,3 | 1,2 | 1,6 | 2,0 | 2,4 | 2,8 | 3,2 | 3,9 | 3,2 | 3,3 | 3,4 | 3,7 |
| CZ | 4,0 | 4,4 | 5,0 | 5,2 | 6,4 | 7,2 | 7,5 | 8,4 | 10,4 | 9,8 | 10,4 | 11,0 | 11,0 |
| DK | 16,6 | 17,3 | 17,8 | 18,2 | 19,3 | 20,9 | 22,6 | 23,6 | 23,6 | 22,7 | 23,2 | 23,9 | 24,4 |
| DE | 140,0 | 139,1 | 136,8 | 137,2 | 137,4 | 139,8 | 147,1 | 170,1 | 175,9 | 177,7 | 180,2 | 189,9 | 194,0 |
| EE | 0,5 | 0,6 | 0,7 | 0,7 | 0,7 | 1,0 | 1,2 | 1,4 | 1,3 | 1,2 | 1,3 | 1,4 | 1,5 |
| IE | 7,6 | 8,0 | 9,1 | 9,8 | 11,0 | 12,4 | 13,7 | 14,4 | 13,1 | 10,3 | 10,1 | 9,8 | 10,2 |
| EL | 9,9 | 11,0 | 12,0 | 12,0 | 12,6 | 13,4 | 14,9 | 16,6 | 17,0 | 14,9 | 16,3 | 15,0 | 13,7 |
| ES | 38,9 | 40,6 | 42,6 | 46,9 | 51,8 | 59,2 | 64,4 | 63,0 | 55,5 | 43,4 | 58,5 | 56,8 | 57,1 |
| FR | 107,2 | 108,6 | 110,4 | 113,6 | 120,2 | 126,6 | 131,7 | 136,5 | 137,7 | 130,3 | 135,6 | 140,6 | 142,5 |
| CR | 0,0 | 0,0 | 3,5 | 3,7 | 4,0 | 4,4 | 4,8 | 5,2 | 5,7 | 5,1 | 5,2 | 5,1 | 5,4 |
| IT | 77,5 | 78,1 | 80,4 | 79,1 | 81,5 | 85,3 | 93,0 | 95,6 | 93,7 | 86,5 | 97,6 | 98,5 | 95,5 |
| CY | 0,5 | 0,6 | 0,7 | 0,9 | 1,1 | 1,2 | 1,4 | 1,6 | 1,8 | 1,5 | 1,6 | 1,5 | 1,6 |
| LV | 0,9 | 0,9 | 0,9 | 1,0 | 1,1 | 1,4 | 2,0 | 2,5 | 2,2 | 1,6 | 1,7 | 1,9 | 2,3 |
| LT | 0,9 | 1,0 | 1,1 | 1,1 | 1,2 | 1,5 | 1,8 | 2,3 | 2,6 | 2,0 | 2,2 | 2,4 | 2,5 |
| LU | 1,2 | 1,3 | 1,4 | 1,5 | 1,7 | 1,9 | 2,0 | 2,2 | 2,4 | 2,5 | 2,5 | 2,8 | 3,1 |
| HU | 4,5 | 4,8 | 5,5 | 6,1 | 7,3 | 7,5 | 6,8 | 8,0 | 8,2 | 7,8 | 8,4 | 8,5 | 9,1 |
| MT | 0,3 | 0,3 | 0,3 | 0,3 | 0,3 | 0,4 | 0,4 | 0,4 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 | 0,5 |
| NL | 28,8 | 32,5 | 33,5 | 34,8 | 35,8 | 37,0 | 39,9 | 42,9 | 43,2 | 40,1 | 42,7 | 41,6 | 41,7 |
| AU | 16,8 | 17,3 | 18,0 | 17,9 | 18,6 | 19,4 | 19,7 | 21,0 | 21,9 | 22,2 | 22,7 | 23,4 | 24,6 |
| PL | 12,9 | 14,4 | 15,1 | 13,7 | 14,6 | 18,8 | 22,1 | 25,9 | 29,1 | 23,1 | 27,5 | 29,8 | 27,9 |
| PT | 9,7 | 10,0 | 10,7 | 11,1 | 11,6 | 13,0 | 13,8 | 14,3 | 14,4 | 12,0 | 13,5 | 14,3 | 14,0 |
| RO | 2,6 | 2,8 | 3,4 | 3,8 | 4,1 | 6,4 | 7,7 | 10,1 | 11,0 | 7,9 | 9,5 | 11,4 | 11,2 |
| SI | 1,9 | 1,9 | 2,1 | 2,2 | 2,3 | 2,5 | 2,6 | 2,9 | 3,2 | 2,9 | 2,9 | 3,0 | 2,9 |
| SK | 1,5 | 1,7 | 1,8 | 2,2 | 2,6 | 3,0 | 3,3 | 3,7 | 4,5 | 4,2 | 4,2 | 4,7 | 4,3 |
| FI | 10,9 | 11,1 | 11,7 | 12,5 | 12,9 | 13,7 | 14,4 | 15,1 | 15,5 | 15,0 | 15,3 | 17,0 | 17,6 |
| SE | 23,1 | 22,1 | 23,5 | 24,7 | 25,6 | 26,8 | 28,5 | 30,5 | 30,9 | 28,2 | 33,8 | 36,6 | 37,9 |
| UK | 105,3 | 107,9 | 113,0 | 111,8 | 120,2 | 122,0 | 128,7 | 134,5 | 115,5 | 89,7 | 111,8 | 128,4 | 140,5 |
| E27 | 643,4 | 657,2 | 677,4 | 688,4 | 724,1 | 766,1 | 816,8 | 874,6 | 863,2 | 784,5 | 862,5 | 904,2 | 922,2 |
| E26 | 642,9 | 656,6 | 676,6 | 687,5 | 723,1 | 764,8 | 815,3 | 856,4 | 844,4 | 768,0 | 844,6 | 887,7 | 906,9 |
| E15 | 31,1 | 34,0 | 37,2 | 37,8 | 42,7 | 52,2 | 58,4 | 68,8 | 76,8 | 64,0 | 71,9 | 78,1 | 77,0 |
| E11 | 611,8 | 622,6 | 639,4 | 649,6 | 680,3 | 712,7 | 756,9 | 787,5 | 784,6 | 719,0 | 789,0 | 824,6 | 843,6 |

Allikas: (Eurostat (a)), autori arvutused

³⁹ E27 – Euroopa Liidu 27 liikmesriiki (v.a Horvaatia), E26 – va Horvaatia ja Küpros, alates 2007 lisaks v.a Kreeka, E15 – enne 1. maid EL-iga 2004 liitunud riigid, alates 2007 v.a Kreeka, E11 – 1. mail 2004 ja hiljem EL-iga liitunud riigid, v.a Horvaatia ja Küpros

**Lisa 12. Lõpptarbimiskulutused Euroopa Liidu liikmesriikides⁴⁰ aastatel
2000–2012 (miljardites eurodes)**

| Riik | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|---------|
| BE | 188,1 | 195,4 | 201,7 | 207,8 | 216,1 | 225,0 | 235,1 | 245,7 | 260,3 | 264,0 | 274,7 | 284,9 | 292,7 |
| BG | 12,3 | 13,9 | 15,1 | 16,4 | 18,1 | 20,4 | 22,6 | 26,3 | 29,4 | 27,8 | 28,5 | 30,1 | 32,5 |
| CZ | 46,0 | 51,6 | 60,8 | 62,6 | 66,1 | 74,0 | 82,0 | 89,1 | 105,9 | 102,6 | 107,7 | 110,9 | 108,7 |
| DK | 126,3 | 130,8 | 136,3 | 139,7 | 147,3 | 154,0 | 162,1 | 169,2 | 175,1 | 177,0 | 183,3 | 185,3 | 190,1 |
| DE | 1584,6 | 1632,6 | 1651,0 | 1680,0 | 1697,8 | 1724,3 | 1764,2 | 1790,8 | 1841,5 | 1867,9 | 1922,3 | 1997,9 | 2048,2 |
| EE | 4,6 | 5,2 | 5,8 | 6,5 | 7,2 | 8,1 | 9,6 | 11,3 | 12,0 | 10,6 | 10,5 | 11,3 | 12,3 |
| IE | 66,1 | 73,5 | 81,2 | 87,2 | 92,6 | 100,5 | 110,2 | 121,5 | 124,5 | 112,6 | 108,4 | 108,1 | 107,7 |
| EL | 124,4 | 131,7 | 142,9 | 151,4 | 162,2 | 169,7 | 181,1 | 195,1 | 211,0 | 214,6 | 203,8 | 191,8 | 176,2 |
| ES | 484,0 | 518,2 | 550,5 | 587,1 | 636,8 | 688,6 | 743,3 | 797,7 | 834,4 | 816,4 | 829,6 | 835,0 | 818,3 |
| FR | 1138,9 | 1186,1 | 1232,5 | 1280,6 | 1330,7 | 1385,8 | 1441,8 | 1501,6 | 1549,6 | 1562,9 | 1606,9 | 1645,2 | 1675,0 |
| CR | 19,6 | 21,2 | 23,4 | 24,4 | 26,3 | 28,5 | 30,9 | 33,9 | 36,8 | 35,2 | 35,3 | 35,4 | 35,1 |
| IT | 937,3 | 978,2 | 1012,1 | 1054,4 | 1094,5 | 1137,1 | 1179,6 | 1214,4 | 1247,4 | 1241,3 | 1271,0 | 1289,6 | 1268,0 |
| CY | 8,1 | 8,7 | 9,2 | 9,8 | 10,4 | 11,3 | 12,2 | 13,5 | 15,1 | 14,5 | 15,0 | 15,7 | 15,6 |
| LV | 7,1 | 7,7 | 8,3 | 8,4 | 9,2 | 10,5 | 13,2 | 16,9 | 18,9 | 15,0 | 14,7 | 16,2 | 17,6 |
| LT | 10,9 | 11,8 | 12,9 | 14,0 | 15,5 | 17,5 | 20,3 | 23,6 | 27,5 | 24,1 | 23,5 | 25,2 | 26,6 |
| LU | 12,3 | 13,1 | 14,0 | 14,0 | 14,8 | 15,8 | 16,6 | 17,5 | 18,1 | 18,6 | 19,4 | 20,2 | 21,3 |
| HU | 38,4 | 44,6 | 54,4 | 59,2 | 63,8 | 68,9 | 68,8 | 76,2 | 80,2 | 70,5 | 72,2 | 73,5 | 72,9 |
| MT | 3,6 | 3,7 | 3,8 | 3,8 | 3,9 | 4,1 | 4,3 | 4,4 | 4,9 | 5,0 | 5,1 | 5,4 | 5,5 |
| NL | 302,7 | 325,6 | 343,3 | 354,9 | 361,7 | 372,0 | 390,3 | 408,0 | 423,2 | 427,7 | 435,2 | 439,1 | 443,9 |
| AU | 154,0 | 158,0 | 160,7 | 165,6 | 171,9 | 180,0 | 187,6 | 194,4 | 202,0 | 205,8 | 212,4 | 220,7 | 227,4 |
| PL | 151,5 | 176,0 | 177,8 | 160,9 | 168,1 | 199,1 | 219,7 | 243,9 | 290,8 | 247,2 | 284,4 | 293,3 | 302,2 |
| PT | 105,1 | 111,0 | 116,1 | 119,5 | 125,9 | 132,5 | 137,8 | 144,2 | 149,5 | 147,0 | 151,3 | 147,1 | 138,6 |
| RO | 34,9 | 38,7 | 40,7 | 45,0 | 52,1 | 69,3 | 83,6 | 103,4 | 114,3 | 95,4 | 99,7 | 103,2 | 103,6 |
| SI | 16,4 | 17,3 | 18,4 | 19,3 | 20,1 | 21,0 | 22,2 | 24,1 | 26,3 | 26,8 | 27,6 | 28,3 | 27,4 |
| SK | 16,9 | 18,5 | 20,3 | 22,8 | 26,0 | 29,2 | 33,8 | 40,2 | 48,1 | 50,8 | 51,2 | 52,2 | 53,6 |
| FI | 92,5 | 97,7 | 102,9 | 107,3 | 111,9 | 116,6 | 122,6 | 129,5 | 137,4 | 137,5 | 143,3 | 151,3 | 156,9 |
| SE | 201,2 | 190,5 | 202,2 | 212,0 | 218,2 | 222,1 | 232,8 | 244,1 | 243,4 | 225,3 | 262,8 | 287,4 | 307,2 |
| UK | 1359,5 | 1402,3 | 1467,0 | 1414,4 | 1526,4 | 1599,3 | 1683,0 | 1759,8 | 1562,4 | 1393,1 | 1509,8 | 1531,9 | 1684,0 |
| E27 | 7227,8 | 7542,5 | 7841,9 | 8004,4 | 8369,4 | 8756,5 | 9180,4 | 9606,3 | 9753,2 | 9501,7 | 9874,4 | 10100,8 | 10344,0 |
| E26 | 7219,7 | 7533,8 | 7832,7 | 7994,6 | 8359,0 | 8745,3 | 9168,2 | 9397,8 | 9527,1 | 9272,5 | 9655,5 | 9893,3 | 10142,2 |
| E15 | 342,6 | 389,1 | 418,3 | 418,8 | 450,1 | 522,1 | 580,1 | 659,5 | 758,4 | 675,7 | 725,2 | 749,5 | 762,9 |
| E11 | 6877,1 | 7144,7 | 7414,4 | 7575,8 | 7908,9 | 8223,2 | 8588,1 | 8738,2 | 8768,8 | 8596,8 | 8930,3 | 9143,8 | 9379,3 |

Allikas: (Eurostat (c)), autori arvutused

⁴⁰ E27 – Euroopa Liidu 27 liikmesriiki (v.a Horvaatia), E26 – va Horvaatia ja Küpros, alates 2007 ka v.a Kreeka, E15 – enne 1. maid EL-iga 2004 liitunud riigid, alates 2007 v.a Kreeka, E11 – 1. mail 2004 ja hiljem EL-iga liitunud riigid, v.a Horvaatia ja Küpros

Lisa 13. Käibemaksuauk Euroopa Liidu liikmesriikides⁴¹ aastatel 2000–2011 (protsenti)

| Riik | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| BE | 0,09 | 0,14 | 0,11 | 0,15 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,11 | 0,15 | 0,16 | 0,15 | 0,16 |
| BG | 0,23 | 0,26 | 0,34 | 0,23 | 0,14 | 0,10 | 0,07 | 0,12 | 0,04 | 0,15 | 0,10 | 0,15 |
| CZ | 0,30 | 0,29 | 0,29 | 0,31 | 0,12 | 0,10 | 0,16 | 0,19 | 0,23 | 0,25 | 0,29 | 0,28 |
| DK | 0,11 | 0,11 | 0,10 | 0,09 | 0,10 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,11 | 0,09 | 0,09 | 0,10 |
| DE | 0,11 | 0,14 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,12 | 0,14 | 0,13 | 0,10 | 0,13 | 0,12 |
| EE | 0,13 | 0,16 | 0,17 | 0,18 | 0,24 | 0,14 | 0,11 | 0,09 | 0,19 | 0,13 | 0,15 | 0,18 |
| IE | 0,09 | 0,01 | 0,04 | 0,06 | 0,03 | 0,07 | 0,07 | 0,09 | 0,11 | 0,15 | 0,11 | 0,10 |
| EL ⁴² | 0,24 | 0,20 | 0,20 | 0,27 | 0,29 | 0,31 | 0,30 | - | - | - | - | - |
| ES | 0,06 | 0,08 | 0,10 | 0,07 | 0,05 | 0,01 | 0,01 | 0,10 | 0,22 | 0,34 | 0,16 | 0,21 |
| FR | 0,11 | 0,13 | 0,15 | 0,15 | 0,14 | 0,14 | 0,15 | 0,14 | 0,16 | 0,20 | 0,19 | 0,19 |
| IT | 0,23 | 0,25 | 0,24 | 0,28 | 0,29 | 0,28 | 0,24 | 0,23 | 0,26 | 0,31 | 0,25 | 0,27 |
| LV | 0,16 | 0,21 | 0,22 | 0,22 | 0,23 | 0,15 | 0,11 | 0,11 | 0,26 | 0,42 | 0,37 | 0,41 |
| LT | 0,30 | 0,34 | 0,33 | 0,38 | 0,42 | 0,36 | 0,33 | 0,29 | 0,29 | 0,40 | 0,36 | 0,36 |
| LU | 0,15 | 0,15 | 0,13 | 0,13 | 0,10 | 0,09 | 0,08 | 0,11 | 0,12 | 0,08 | 0,17 | 0,17 |
| HU | 0,22 | 0,28 | 0,30 | 0,26 | 0,23 | 0,27 | 0,27 | 0,24 | 0,26 | 0,26 | 0,28 | 0,30 |
| MT | 0,17 | 0,17 | 0,16 | 0,15 | 0,20 | 0,09 | 0,10 | 0,13 | 0,12 | 0,10 | 0,09 | 0,04 |
| NL | 0,09 | 0,08 | 0,07 | 0,06 | 0,03 | 0,03 | 0,02 | 0,00 | 0,04 | 0,09 | 0,03 | 0,09 |
| AU | 0,09 | 0,11 | 0,08 | 0,11 | 0,11 | 0,11 | 0,14 | 0,13 | 0,13 | 0,09 | 0,10 | 0,13 |
| PL | 0,17 | 0,21 | 0,18 | 0,18 | 0,17 | 0,09 | 0,05 | 0,02 | 0,09 | 0,15 | 0,12 | 0,15 |
| PT | 0,03 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,07 | 0,03 | 0,06 | 0,07 | 0,09 | 0,20 | 0,16 | 0,16 |
| RO | 0,42 | 0,49 | 0,39 | 0,39 | 0,45 | 0,34 | 0,37 | 0,36 | 0,37 | 0,49 | 0,48 | 0,48 |
| SI | 0,04 | 0,05 | 0,05 | 0,06 | 0,06 | 0,05 | 0,05 | 0,07 | 0,09 | 0,11 | 0,10 | 0,10 |
| SK | 0,27 | 0,27 | 0,28 | 0,21 | 0,24 | 0,20 | 0,27 | 0,31 | 0,30 | 0,36 | 0,38 | 0,37 |
| FI | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,13 | 0,14 | 0,12 | 0,12 | 0,15 | 0,15 | 0,10 | 0,15 | 0,14 |
| SE | 0,06 | 0,06 | 0,06 | 0,05 | 0,04 | 0,04 | 0,05 | 0,04 | 0,03 | 0,02 | 0,01 | 0,02 |
| UK | 0,12 | 0,13 | 0,13 | 0,10 | 0,11 | 0,11 | 0,13 | 0,13 | 0,15 | 0,13 | 0,13 | 0,13 |
| E26 | 0,16 | 0,17 | 0,17 | 0,17 | 0,16 | 0,14 | 0,14 | 0,14 | 0,16 | 0,20 | 0,18 | 0,19 |
| E15 | 0,22 | 0,25 | 0,25 | 0,23 | 0,23 | 0,17 | 0,17 | 0,18 | 0,20 | 0,26 | 0,25 | 0,26 |
| E11 | 0,11 | 0,12 | 0,12 | 0,12 | 0,12 | 0,11 | 0,11 | 0,11 | 0,13 | 0,15 | 0,13 | 0,14 |

Allikad: (Study to... 2013), (Study... 2009)

⁴¹ E26 – v.a Horvaatia ja Küpros, alates 2007 ka v.a Kreeka, E15 – enne 1. maid EL-iga 2004 liitunud riigid, alates 2007 v.a Kreeka, E11 – 1. mail 2004 ja hiljem EL-iga liitunud riigid, v.a Horvaatia ja Küpros

⁴² Kreeka numbrite allikas on (Study... 2009)

Lisa 14. Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk 2011. aastal

| EL liikmesriik ⁴³ | Lõpp-tarbimis-kulutused miljardites eurodes (P3) | Käibe-maksu laekumine miljardites eurodes (T _{kk}) | Käibe-maksu standard-määr, % (t _s) | VRR | Käibe-maksu-auk (Γ) | Poliitika auk (P) |
|------------------------------|--|--|--|---|---------------------|---|
| | | | | $= \frac{T_{kk}}{(P3 - T_{kk}) \left(\frac{t_s}{100}\right)}$ | | $= \frac{(1 - \Gamma - VRR)}{(1 - \Gamma)}$ |
| Belgia | 284,9 | 26,0 | 21,0 | 0,48 | 0,16 | 0,43 |
| Bulgaaria | 30,1 | 3,4 | 20,0 | 0,63 | 0,15 | 0,26 |
| Tšehhi | 110,9 | 11,0 | 20,0 | 0,55 | 0,28 | 0,24 |
| Taani | 185,3 | 23,9 | 25,0 | 0,59 | 0,10 | 0,34 |
| Saksamaa | 1997,9 | 189,9 | 19,0 | 0,55 | 0,12 | 0,37 |
| Eesti | 11,3 | 1,4 | 20,0 | 0,68 | 0,18 | 0,16 |
| Iirimaa | 108,1 | 9,8 | 21,0 | 0,47 | 0,10 | 0,48 |
| Kreeka | 191,8 | 15,0 | 23,0 | 0,37 | - | - |
| Hispaania | 835,0 | 56,8 | 18,0 | 0,41 | 0,21 | 0,49 |
| Prantsusmaa | 1645,2 | 140,6 | 19,6 | 0,48 | 0,19 | 0,41 |
| Horvaatia | 35,4 | 5,1 | 23,0 | 0,73 | - | - |
| Itaalia | 1289,6 | 98,5 | 20,0 | 0,41 | 0,27 | 0,43 |
| Küpros | 15,7 | 1,5 | 15,0 | 0,71 | - | - |
| Läti | 16,2 | 1,9 | 22,0 | 0,62 | 0,41 | -0,06 |
| Leedu | 25,2 | 2,4 | 21,0 | 0,51 | 0,36 | 0,20 |
| Luksemburg | 20,2 | 2,8 | 15,0 | 1,07 | 0,17 | -0,29 |
| Ungari | 73,5 | 8,5 | 25,0 | 0,52 | 0,30 | 0,25 |
| Malta | 5,4 | 0,5 | 18,0 | 0,60 | 0,04 | 0,38 |
| Holland | 439,1 | 41,6 | 19,0 | 0,55 | 0,09 | 0,39 |
| Austria | 220,7 | 23,4 | 20,0 | 0,59 | 0,13 | 0,32 |
| Poola | 293,3 | 29,8 | 23,0 | 0,49 | 0,15 | 0,42 |
| Portugal | 147,1 | 14,3 | 23,0 | 0,47 | 0,16 | 0,44 |
| Rumeenia | 103,2 | 11,4 | 24,0 | 0,52 | 0,48 | 0,00 |
| Sloveenia | 28,3 | 3,0 | 20,0 | 0,59 | 0,10 | 0,34 |
| Slovakkia | 52,2 | 4,7 | 20,0 | 0,50 | 0,37 | 0,21 |
| Soome | 151,3 | 17,0 | 23,0 | 0,55 | 0,14 | 0,36 |
| Rootsi | 287,4 | 36,6 | 25,0 | 0,58 | 0,02 | 0,40 |
| Suurbritannia | 1531,9 | 128,4 | 20,0 | 0,46 | 0,13 | 0,47 |

Allikad: Lisa 4, lisa 11, lisa 12, lisa 13, autori arvutused

⁴³ V.a Horvaatia

Lisa 15. Euroopa Liidu vanade ja uute liikmesriikide keskmine käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk aastatel 2000–2011

| Aasta | Lõpp- tarbimis- kulutused miljardites eurodes (P3) | Käibe- maksu laekumine miljardites eurodes (T _{kk}) | Käibe- maksu standard- määr, % (t _s) | VRR | Käibe- maksu- auk (Γ) | Poliitika auk (P) |
|--|---|--|--|---|-----------------------------|---|
| | | | | $= \frac{T_{kk}}{(P3 - T_{kk}) \left(\frac{t_s}{100}\right)}$ | | $= \frac{(1 - \Gamma - VRR)}{(1 - \Gamma)}$ |
| EL15 - Vanad liikmesriigid ⁴⁴ | | | | | | |
| 2000 | 6 877,1 | 611,8 | 19,4 | 0,50 | 0,11 | 0,43 |
| 2001 | 7 144,7 | 622,6 | 19,4 | 0,49 | 0,12 | 0,44 |
| 2002 | 7 414,4 | 639,4 | 19,6 | 0,48 | 0,12 | 0,46 |
| 2003 | 7 575,8 | 649,6 | 19,6 | 0,48 | 0,12 | 0,45 |
| 2004 | 7 908,9 | 680,3 | 19,6 | 0,48 | 0,12 | 0,46 |
| 2005 | 8 223,2 | 712,7 | 19,8 | 0,48 | 0,11 | 0,46 |
| 2006 | 8 588,1 | 756,9 | 19,8 | 0,49 | 0,11 | 0,45 |
| 2007 | 8 738,2 | 787,5 | 20,1 | 0,49 | 0,11 | 0,45 |
| 2008 | 8 768,8 | 767,6 | 19,9 | 0,48 | 0,13 | 0,45 |
| 2009 | 8 596,8 | 704,1 | 19,8 | 0,45 | 0,15 | 0,47 |
| 2010 | 8 930,3 | 772,7 | 20,5 | 0,46 | 0,13 | 0,47 |
| 2011 | 9 143,8 | 809,6 | 20,8 | 0,47 | 0,14 | 0,45 |
| EL11 - uued liikmesriigid ⁴⁵ | | | | | | |
| 2000 | 342,6 | 31,1 | 19,9 | 0,50 | 0,22 | 0,36 |
| 2001 | 389,1 | 34,0 | 19,9 | 0,48 | 0,25 | 0,36 |
| 2002 | 418,3 | 37,2 | 20,0 | 0,49 | 0,25 | 0,35 |
| 2003 | 418,8 | 37,8 | 19,7 | 0,50 | 0,23 | 0,34 |
| 2004 | 450,1 | 42,7 | 19,6 | 0,53 | 0,23 | 0,31 |
| 2005 | 522,1 | 52,2 | 19,6 | 0,57 | 0,17 | 0,32 |
| 2006 | 580,1 | 58,4 | 19,2 | 0,58 | 0,17 | 0,30 |
| 2007 | 659,5 | 68,8 | 19,2 | 0,61 | 0,18 | 0,26 |
| 2008 | 758,4 | 76,8 | 19,2 | 0,59 | 0,20 | 0,26 |
| 2009 | 675,7 | 64,0 | 20,2 | 0,52 | 0,26 | 0,30 |
| 2010 | 725,2 | 71,9 | 20,9 | 0,53 | 0,25 | 0,30 |
| 2011 | 749,5 | 78,1 | 21,2 | 0,55 | 0,26 | 0,25 |

Allikad: Lisa 4, lisa 11, lisa 12, lisa 13, autori arvutused

⁴⁴ Belgia, Taani, Saksamaa, Iirimaa, Kreeka, Hispaania, Prantsusmaa, Itaalia, Luksemburg, Holland, Austria, Portugal, Soome, Rootsi, Suurbritannia

⁴⁵ Bulgaaria, Tšehhi, Eesti, Läti, Leedu, Malta, Ungari, Poola, Rumeenia, Sloveenia, Slovakkia

Lisa 16. Euroopa Liidu liikmesriikide⁴⁶ keskmine käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk aastatel 2000–2011

| Aasta | Lõpp-tarbimis-kulutused miljardites eurodes (P3) | Käibe-maksu laekumine miljardites eurodes (T _{kk}) | Käibe-maksu standard-määr, % (t _s) | VRR | Käibe-maksu-auk (Γ) | Poliitika auk (P) |
|-------|--|--|--|---|---------------------|---|
| | | | | $= \frac{T_{kk}}{(P3 - T_{kk}) \left(\frac{t_s}{100}\right)}$ | | $= \frac{(1 - \Gamma - VRR)}{(1 - \Gamma)}$ |
| 2000 | 7 219,7 | 642,9 | 19,6 | 0,50 | 0,16 | 0,41 |
| 2001 | 7 533,8 | 656,6 | 19,6 | 0,49 | 0,17 | 0,41 |
| 2002 | 7 832,7 | 676,6 | 19,8 | 0,48 | 0,17 | 0,42 |
| 2003 | 7 994,6 | 687,5 | 19,7 | 0,48 | 0,17 | 0,42 |
| 2004 | 8 359,0 | 723,1 | 19,6 | 0,48 | 0,16 | 0,42 |
| 2005 | 8 745,3 | 764,8 | 19,7 | 0,49 | 0,14 | 0,44 |
| 2006 | 9 168,2 | 815,3 | 19,5 | 0,50 | 0,14 | 0,42 |
| 2007 | 9 397,8 | 856,4 | 19,7 | 0,51 | 0,14 | 0,41 |
| 2008 | 9 527,1 | 844,4 | 19,6 | 0,50 | 0,16 | 0,41 |
| 2009 | 9 272,5 | 768,0 | 20,0 | 0,45 | 0,20 | 0,44 |
| 2010 | 9 655,5 | 844,6 | 20,6 | 0,47 | 0,18 | 0,43 |
| 2011 | 9 893,3 | 887,7 | 20,9 | 0,47 | 0,19 | 0,42 |

Allikad: Lisa 4, lisa 11, lisa 12, lisa 13, autori arvutused

⁴⁶ Aastate 2000–2006 kohta EL-26 (välja on jäetud Horvaatia ja Küpros), alates 2007 EL-25 (lisaks on välja jäetud ka Kreeka).

Lisa 17. Eesti Maksu- ja Tolliameti ning IMF-i hinnangud Eesti käibemaksuaugu kohta (protsenti teoreetilisest kohustusest)

| | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|-----|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| MTA | 18,1 | 7,3 | 2,7 | 2,8 | 13,0 | 6,9 | 14,2 | 14,0 | 12,9 |
| IMF | | | | 9,9 | 8,7 | 10,6 | 12,5 | 17,7 | 14,5 |

Allikad: (Laur), (Thackray)

Lisa 18. Prognosis 2012. ja 2013. aasta teoreetilise käibemaksukohustuse ja käibemaksuaugu kohta

| | Ühik | Tähis/valem | 2011 | 2012 | 2013 |
|---|------------------|---|-------------|--------------|--------------|
| Teoreetiline käibemaksukohustus | mln eur | $VTL_{af} = a + b + c + d + e$ | 1664 | 1823* | 1950* |
| Kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutustelt, mln eur | mln eur | a $a_{2012}=a_{2011}*(1+l_{2012}/100)$ $a_{2013}=a_{2012}*(1+l_{2013}/100)$ | 1060 | 1153* | 1242* |
| Valitsussektori ja KTKTI-de lõpptarbimiskulutustelt | mln eur | b $b_{2012}=b_{2011}*(1+m_{2012}/100)$ $b_{2013}=b_{2012}*(1+m_{2013}/100)$ | 78 | 84* | 90* |
| Vahetarbimiselt | mln eur | c $c_{2012}=c_{2011}*(1+n_{2012}/100)$ $c_{2013}=c_{2012}*(1+n_{2013}/100)$ | 274 | 298* | 312* |
| Kapitali kogumahutuselt põhivarasse | mln eur | d $d_{2012}=d_{2011}*(1+o_{2012}/100)$ $d_{2013}=d_{2012}*(1+o_{2013}/100)$ | 241 | 276* | 293* |
| Kohandustelt | mln eur | e $e_{2012}=(a_{2012}+b_{2012}+c_{2012}+d_{2012})*p$ $e_{2013}=(a_{2013}+b_{2013}+c_{2013}+d_{2013})*p$ | 11 | 12* | 13* |
| Tegelik kohandatud kassapõhine käibemaksu laekumine | mln eur | T | - | 1508 | 1558 |
| Käibemaksuauk | protsenti | $F = 1 - \frac{T}{VTL_{af}}$ | - | 0,17* | 0,20* |
| Kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutused | mln eur | f | 7964 | 8662 | 9334 |
| Valitsussektori lõpptarbimiskulutused | mln eur | g | 3118 | 3345 | 3594 |
| KTKTI-de lõpptarbimiskulutused | mln eur | h | 233 | 252 | 271 |
| Valitsussektori ja KTKTI-de lõpptarbimiskulutused | mln eur | i=g+h | 3351 | 3597 | 3865 |
| Vahetarbimine | mln eur | j | 20735 | 22546 | 23572 |
| Kapitali kogumahutus põhivarasse | mln eur | k | 3833 | 4396 | 4663 |
| Kodumajapidamiste lõpptarbimiskulutuste kasv v.e.a | protsenti | $l_{2012}=f_{2012}/f_{2011}-1$ $l_{2013}=f_{2013}/f_{2012}-1$ | - | 8,8* | 7,8* |
| Valitsussektori ja KTKTI-de lõpptarbimiskulutuste kasv v.e.a | protsenti | $m_{2012}=i_{2012}/i_{2011}-1$ $m_{2013}=i_{2013}/i_{2012}-1$ | - | 7,3* | 7,4* |
| Vahetarbimise kasv v.e.a | protsenti | $n_{2012}=j_{2012}/j_{2011}-1$ $n_{2013}=j_{2013}/j_{2012}-1$ | - | 8,7* | 4,6* |
| Kapitali kogumahutuse põhivarasse kasv v.e.a | protsenti | $o_{2012}=k_{2012}/k_{2011}-1$ $o_{2013}=k_{2013}/k_{2012}-1$ | - | 14,7* | 6,1* |
| Kohanduste osakaal muudes teoreetilise käibemaksukohustuse osades | protsenti | p $P_{2011}=P_{2012}=P_{2013}$ | 0,7 | 0,7* | 0,7* |

* tärniga on tähistatud autori prognoositud/arvutatud/eeldatud numbrid

Allikad: (Statistikaamet (d)), (Statistikaamet (e)), (Study to... 2013, 48), lisa 8

**Lisa 19. Käibemaksu fiskaalne efektiivsus, käibemaksuauk ja poliitika auk
Eestis aastatel 2000–2013**

| Aasta | Lõpp- tarbimis- kulutused, mln eur | Käibe- maksu laekumine, mln eur | Käibe- maksu standard- määr, % | VRR | Käibe- maksu - auk (CPB) ⁴⁷ | Poliitika auk (CPB) | Käibe- maksu auk (IMF) | Poliitika auk (IMF) |
|-------|---|--|---|------|---|---------------------------|---------------------------------|---------------------------|
| 2000 | 4 633,3 | 520,3 | 18 | 0,70 | 0,13 | 0,19 | - | - |
| 2001 | 5 197,8 | 568,3 | 18 | 0,68 | 0,16 | 0,19 | - | - |
| 2002 | 5 837,6 | 650,5 | 18 | 0,70 | 0,17 | 0,16 | - | - |
| 2003 | 6 481,8 | 712,1 | 18 | 0,69 | 0,18 | 0,16 | - | - |
| 2004 | 7 166,0 | 743,8 | 18 | 0,64 | 0,24 | 0,15 | - | - |
| 2005 | 8 130,7 | 969,9 | 18 | 0,75 | 0,14 | 0,13 | - | - |
| 2006 | 9 580,8 | 1 214,9 | 18 | 0,81 | 0,11 | 0,09 | - | - |
| 2007 | 11 343,8 | 1 423,2 | 18 | 0,80 | 0,09 | 0,12 | 0,10 | 0,12 |
| 2008 | 12 025,2 | 1 287,7 | 18 | 0,67 | 0,19 | 0,18 | 0,09 | 0,27 |
| 2009 | 10 584,3 | 1 224,0 | 19 ⁴⁸ | 0,69 | 0,13 | 0,21 | 0,11 | 0,23 |
| 2010 | 10 511,8 | 1 257,2 | 20 | 0,68 | 0,15 | 0,20 | 0,13 | 0,22 |
| 2011 | 11 315,2 | 1 363,0 | 20 | 0,68 | 0,18 | 0,16 | 0,18 | 0,17 |
| 2012 | 12 259,1 | 1 508,0 | 20 | 0,70 | 0,17 | 0,15 | 0,15 | 0,18 |
| 2013 | 13 198,6 | 1 557,9 | 20 | 0,67 | 0,20 | 0,16 | - | - |

Allikad: (Statistikaamet (d)), (Study to...2013), lisa 4, lisa 8, lisa 17, autori arvutused

⁴⁷ Alates 2012 autori prognoos

⁴⁸ Aasta jooksul kehtinud kahe standardmäära (18% ja 20%) aritmeetiline keskmine

Lisa 20. Eesti poliitika augu muutus kui raamatutele, perioodikale ja majutusteenusele ei oleks 2013. aastal rakendatud soodusmäär

| Näitaja | Tähis/valem | Väärtus |
|--|---|----------|
| Maksudkulud (kaotatud tulu) 2013. aastal, mln eur: | $a=b+c$ | 25,7 |
| <i>Sh raamatud ja perioodika, mln eur</i> | b | 9,2 |
| <i>Sh majutusteenus, mln eur</i> | c | 16,5 |
| Tegelik kohandatud kassapõhine laekumine, mln eur | d | 1 557,9 |
| Kohandatud kassapõhine käibemaksu laekumine, kui raamatutele, perioodikale ja majutusele poleks soodusmäär rakendatud, mln eur | $e=d+a$ | 1 583,6 |
| Lõpptarbimiskulutused, mln eur | f | 13 198,6 |
| Käibemaksu standardmäär, % | g | 20 |
| Tegelik VRR | $H = \frac{d}{(f-d)\left(\frac{g}{100}\right)}$ | 0,67 |
| VRR, kui raamatutele, perioodikale ja majutusele poleks soodusmäär rakendatud | $I = \frac{e}{(f-d)\left(\frac{g}{100}\right)}$ | 0,68 |
| VRR-i muutus | $J=I-H$ | 0,01 |

Allikad: (2013. aasta..., 49), (Statistikaamet (d)), lisa 4, lisa 9, autori arvutused

**Lisa 21. Ülevaade siseriiklike käibemaksuaugu hinnangute koostamisest
Euroopa Liidu liikmesriikides**

| | |
|---------------|---|
| Taani | Käibemaksuauku hinnatakse üksikult-üldisele meetodiga |
| Saksamaa | Kuni aastani 2008 avaldas IFO Institute ebaregulaarselt hinnanguid käibemaksuaugu kohta, metoodika pikem selgitus puudub. |
| Itaalia | Viimane siseriiklik hinnang avaldati 2012. aastal Kontrollikoja (Corte dei Conti) poolt. Hinnang on ainult graafiku kujul, detailsemad selgitused puuduvad. Kättesaadav: http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/controllo/sezioni_riunite/sezioni_riunite_in_sede_di_controllo/2012/audizione_3_ottobre_2012.pdf |
| Portugal | Viimane siseriiklik hinnang avaldati 2012. aastal rahvusliku statistikainstituudi (Instituto Nacional de Estatística) poolt aastate 2006-2010 kohta. Viide CASE uuringust: Instituto Nacional de Estatística (2012): “Estatísticas das Recetas Fiscais”, 1995-2012, in <i>Destaque – informação à comunicação social</i> , October, Lisbon |
| Rumeenia | Viimane siseriiklik hinnang avaldati Romania Fiscal Council'i poolt 2011. aastal. Kättesaadav: http://www.fiscalcouncil.ro/annualreport2011.pdf |
| Slovakkia | Viimane siseriiklik hinnang avaldati Slovakkia rahandusministeeriumi poolt aastate 2000-2010 kohta 2012. aastal. Sisaldab põhjalikke selgitusi metoodika ja andmeallikate kohta. Kättesaadav: https://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426 |
| Rootsi | Viimane siseriiklik hinnang avaldati Swedish National Tax Agency poolt 2008. aastal. Kättesaadav: http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf |
| Suurbritannia | Suurbritannia maksuamet avaldab regulaarselt maksuaugu hinnanguid. Viimane, 2013. aastal avaldatud hinnang on kättesaadav: http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2013.pdf |

Allikad: (Study to... 2013), autori koostatud