

UURING 2021

Arengu- suundumused Eesti ja teiste riikide maksu- süsteemides

Tulevikukindla maksustruktuuri uurimissuund

Sten Anspal
Janno Järve
Laura Kivi



ARENGUSEIRE
KESKUS

Riigikogu juures tegutsev sõltumatu mõttekoda



Centar

Arengusuundumused Eesti ja teiste riikide maksusüsteemides

Uuring

Autorid: Sten Anspal, Janno Järve, Laura Kivi

Tellijä: Arenguseire Keskus

Kujundus: Lennuk

Uuring on valminud Arenguseire Keskuse tellimisel Eesti Rakendusuuringu Keskuses Centar ja on osa Arenguseire Keskuse tulevikukindla maksustruktuuri seiretööst.

Uuringus sisalduva teabe kasutamisel palume viidata allikale: Anspal, S., Järve, J., Kivi, L. (2021). Arengusuundumused Eesti ja teiste riikide maksusüsteemides. Uuring. Tallinn: Arenguseire Keskus.

Uuringus sisalduva teabe kasutamisel palume viidata lisaks allikale ka tellijale.

Arenguseire Keskuse uuringud

ISSN 2733-337X (pdf)

Loe ka teisi tulevikukindla maksustruktuuri uurimissuunas ilmunud töid
www.arenguseire.ee.

Arenguseire Keskus on ühiskonna ja majanduse pikaajalisi arenguid analüüsiv mõttekoda Riigikogu juures. Meie missioon on aidata kaasa tulevikku vaatavale poliitikakujundusele.

November 2021

Sisukord

1. Sissejuhatus	5
2. Maksusüsteemi tulevikus mõjutavad suundumused	6
3. Üldine maksukoormus	9
4. Maksutulu struktuur Eestis ja Euroopas	10
5. Tööjõumaksud	12
5.1. Üldine tööjõumaksude tase	12
5.2. Üksikisiku tulumaks	14
5.2.1. Maksutulu senised trendid	15
5.2.2. Muudatused teistes riikides	16
5.3. Sotsiaalmaks	19
5.3.1. Maksutulu senised trendid	19
5.3.2. Muudatused teistes riikides	20
5.4. Tööjõu maksustamist mõjutavad globaalsed trendid	21
6. Ettevõtete maksustamine	23
6.1. Ettevõtte tulumaks	23
6.1.1. Maksutulu senised trendid	24
6.1.2. Muudatused teistes riikides	26
6.1.3. Maksutulu mõjutavad globaalsed trendid	27
7. Tarbimismaksud	29
7.1. Tarbimismaksude üldine tase	29
7.2. Käibemaks	30

7.2.1. Maksutulu senised trendid.....	30
7.2.2. Muudatused teistes riikides.....	31
7.2.3. Maksutulu mõjutavad globaalsed trendid.....	33
8. Keskkonnamaksud.....	35
8.1. Maksutulu senised trendid.....	35
8.2. Muudatused teistes riikides.....	37
8.3. Maksutulu mõjutavad globaalsed trendid.....	38
9. Varamaksud.....	40
9.1. Maksutulu senised trendid.....	40
9.2. Muudatused teistes riikides.....	43
9.3. Maksutulu mõjutavad trendid.....	44
10. Kokkuvõte.....	46
11. Summary.....	49
Viited.....	52

1. Sissejuhatus

Selles peatükis on esitatud lühiülevaade maksustruktuuri viimaste aastate arengutest Euroopa riikides. Maksuliikidena on vaatluse alla võetud tööjõumaksud (sh tulumaks ja sotsiaalmaksud ning -maksed), ettevõtete maksustamine, tarbimismaksud, keskkonnamaksud ning varamaksud. Iga peamise maksuliigi kohta on välja toodud:

- maksutulu senised trendid lähimineviku andmete põhjal,
- viimaste aastate märkimisväärsed reformid Euroopa riikides,
- peamised maksutulu tulevikuväljavaateid mõjutavad tulevikutrendid.

Maksutulu minevikutrendide kaardistamisel on tuginetud OECD ja Euroopa Komisjoni andmetele. Viimaste aastate reformide kaardistus tugineb peamiselt OECD (2019) ja OECD (2020) ülevaadetele maksureformidest, mistõttu neid ei ole iga reformi kirjelduse juures eraldi tsiteeritud.

2. Maksusüsteemi tulevikus mõjutavad suundumused

Demograafilised trendid

Aastal 2035 elab Eestis inimesi vanuses 15-64 4,2% vähem kui selle raporti kirjutamise ajal, aastaks 2050 aga juba 13 protsenti vähem. Samas pikeneb Eesti elanike keskmine eluiga ja üle 65-aastaste arv kasvab jõudsalt – aastal 2035 on sellesse vanuserühma kuuluvaid inimesi 17 protsenti rohkem kui aastal 2021.¹

Maksusüsteemi jaoks toovad need muutused kaasa märkimisväärsed väljakutseid. Oluliseks kujuneb see, kui edukalt suudab ühiskond pidevalt muutuvasse tööellu lõimida vanemaealisi. Tööealiste inimeste arvu vähenemine ohustab mõistagi tööjõumaksutulu laekumist, kuid osaliselt kompenseerib seda pensioniea tõus ja töötamine pensionieas, mistõttu hõivatute arvulangus pole nii kiire kui vähenemine tööealiste arvus. Vanemaealiste töötamises on oluline roll tervena elatud aastatel.

Keerulisem on prognoosida sisse- ja väljarände protsesse ning nende mõjusid rahvastikule ja selle koosseisule, kuid ka need võivad riigi maksutulude seisukohast olla olulise mõjuga – kui positiivne rändesaldo viib tööga hõivatute arvu kasvuni, aitab see kompenseerida rahvastiku vananemisest tingitud ülalpeetavate suhte halvenemist.

Surve sotsiaalkaitsele

Rahvastiku vananemine toob kaasa väljakutseid ka kulutuste poolel – kuigi inimeste keskmine eluiga kasvab, ei pruugi tervena elatud eluaastate arv sellega üks-ühele kaasas käia. Seetõttu tuleb arvestada, et tulevikus kujunevad oluliselt kõrgemaks vanemaealiste tervishoiukulutused. Arenguseire Keskuse prognoosi² kohaselt on aastaks 2035 oodata 900 miljoni euro suurust Haigekassa puudujääki (SKP-st moodustaks see u 1,8%). Ka prognoositakse, et järgmise 50 aasta jooksul kasvab vajadus pikaajalise hoolduse teenuste järele 900 miljoni euron.³ Need suundumused suurendavad survet riigieelarvele, kas leida uusi tuluallikaid või vähendada kulutusi mõnes teises kulukategoorias.

¹ Statistikaameti andmebaas, rahvastikuprognoos aastani 2080.

² Laurimäe et al (2020). Eesti tervishoiu tulevik – tervisekindlustuse kvantitatiivse mudeli tulemused ja metoodikaaruanne. https://www.riigikogu.ee/wpcms/wp-content/uploads/2020/11/2020_tervishoid_kvantitatiivne-mudel_aruanne.pdf

³ Arenguseire keskus (2021). Arenguseire: Pikaajalise hoolduse rahavajadus mitmekordistub. <https://www.riigikogu.ee/arenguseire-keskus/arenguseire-pikaajalise-hoolduse-rahavajadus-mitmekordistub/>

Töötamise vormid

Töötamise uued vormid nagu platvormitöö hägustavad piiri töösuhte ja ettevõtluse vahel. Platvormitöö puhul on mõnedel juhtudel tagajärjeks, et nende raames teenitud tulu ei saa maksustatud ei töise ega ka ettevõtlustuluna. Virtuaaltöö puhul lisandub probleem, et selge ei pruugi olla ka töö tegemise asukoht. See toob kaasa väljakutseid maksusüsteemile, aga ka inimeste kindlustatusele sotsiaalkaitsega.⁴ Eestis on ühiskonnale saamata jäänud maksutulu seisukohast kujunenud probleemiks ka endale töötasu (ja tööjõumaksude) maksmise vältimine väikeettevõtjate poolt, võttes sisuliselt töist tulu välja madalamalt maksustatud dividendituluna, samuti ettevõtlusega mitteseotud isiklike kulude kajastamine ettevõtte kuludena, vältides nii käibe- kui tööjõumaksude maksmist.

Automatiseerimine ja robotiseerimine

Tehnoloogia areng mõjutab olulisel määral tööjõumaksude baasi. Automatiseerimine ning tehisintellekti areng kitsendab järjepidevalt töökohtade ringi, mille tegemiseks on vaja inimtööjõudu. Nende protsesside mõju tööjõumaksudele pole alati üheselt selge – mõnedel juhtudel võib automatiseerimine toimida tööjõudu täiendavana, st automatiseerimise tõttu jääb töökohti tootmises küll vähemaks, kuid järelejäänud töötajate tootlikkus kasvab oluliselt ning nende ostujõud kaudselt toetab töö kaotanute hõivet mõnes teises valdkonnas. Olukordades, kus aga automatiseerimine mitte ei täienda, vaid asendab töötajad täielikult, on olukord koguhõive ja ka tööjõumaksude laekumise seisukohalt negatiivsem.⁵

Digimajandus

Digitaalses maailmas pole riigipiiride tähendus selline nagu füüsilises. Maksustamise seisukohast on väljakutseks määratlemine, kus leiab aset toote või teenuse loomine ja tarbimine ning millisel riigil on õigus sellega seonduvat käivet maksustada. Tänu digitaalsele asjaajamisele on lihtsam kui kunagi varem ka ettevõtete ja muude kehandite loomine ning intellektuaalomandi paigutamine sobiva maksusüsteemiga jurisdiktsioonidesse. Kõik see aitab ettevõtetel optimeerida oma maksukohustust ning muudab raskemaks maksude kogumise riikide jaoks. Teisalt aga pakub digitaliseerumine ka uusi võimalusi ettevõtte maksude administreerimiseks vajaliku info kogumiseks reaajas.⁶ Laiemalt on ühiskonna digitaliseerumine andnud riigile juurdepääsu suurele hulgale andmetele, mis hõlbustab

⁴ Masso et al (2018). Tööga seotud sotsiaalkaitse mudelid ja nende sobivus alternatiivsete tööturuarengute korral.

⁵ Acemoglu ja Restrepo (2020). Robots and jobs: Evidence from US labor markets. Journal of Political Economy, 128(6), lk 2188-2244.

⁶ TMF Group (2019). 4 global tax trends and how they impact your operations.

maksude administreerimist, maksustatavate tulude hindamist ning inimeste jaoks ka tulude deklareerimist.

Kliimakriis

Kliimamuutuse mõjud riigirahandusele ei piirdu vaid kuludega, mida toovad kaasa sagedasemad anomaalsed ilmastikusündmused (kuumalained, tormid, üleujutused jm).⁷ Isegi kui meie asukohas peaks sellised sündmused osutama vähem ekstreemseks kui mujal, mõjutavad meid siiski ka Euroopa ja ülejäänud maailma reaktsioonid kliimamuutusele ja sellealased poliitikameetmed (rääkimata sellest, et ka Eestil, kus kasvuhuonegaaside heide inimese kohta on kõrge, on kohane nende vähendamisse oma panus anda). See võib tähendada uusi makse, süsinikutolle, aktsiise kütustele ja teistele tootmissisenditele jm. Suureneda võib immigratsioonisurve piirkondadest, mida kliimamuutused tabavad rängemalt.

Valijate meelsus ja poliitilised eelistused

Valijate meelsus pole tegur, mille puhul oleks lihtne ettenäha pikaajalisi arengusuundumusi lähikümnenditeks. Pigem on tegu raskesti ennustatava riskifaktoriga, mis võib kalduda nii ühes kui teises suunas ning mõjutada maksusüsteemi arengut kas kõrgema või madalama maksukoormuse, suurema või väiksema ümberjaotamise ulatuse suunas.

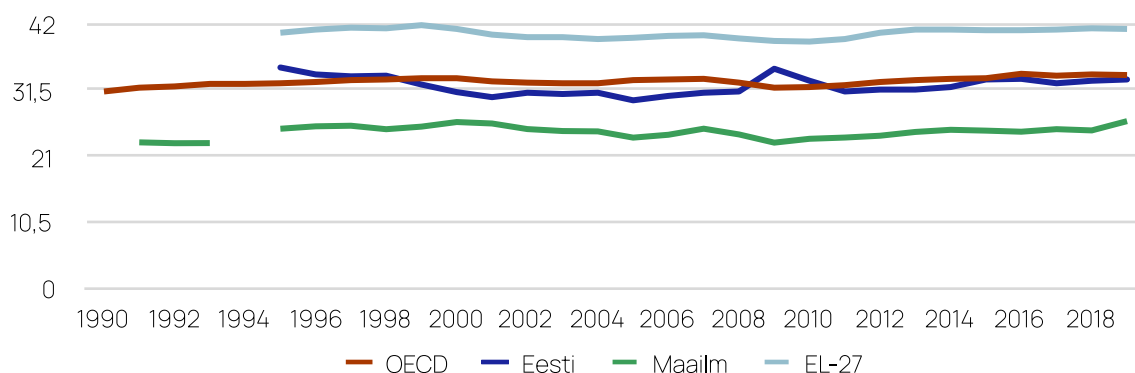
⁷ Sammul et al 2016. Kliimamuutuste mõjude hindamine ja sobilike kohanemismeetmete väljatöötamine majanduse ja ühiskonna valdkondades. Tartu: Tartu Ülikool.

3. Üldine maksukoormus

Maailmas tervikuna on maksutulu osakaaluna SKP-st viimase 30 aasta jooksul püsinud 15% piirimal, varieerudes vahemikus 13,7...16,4% ilma selge trendita.⁸

OECD liikmesriikides on maksutulu suhtena SKP-sse olnud kasvav alates aastast 1965, mil see oli u 25%, kuni aastani 2000, tõustes selleks ajaks 33,3%-ni. Viimaseid kümnendeid on iseloomustanud maksutulu osakaalu stabiilsus.⁹

EL-27 riikides on maksutulu osakaal SKP-st viimase kümnendi jooksul kasvanud veidi enam kui 38 protsendilt 2008. aastal 40 protsendini 2018.¹⁰ Eestis on see EL keskmisest madalam (34%, mis paigutab Eesti seitsme madalama maksukoormusega EL riigi hulka).



Joonis 1. Maksutulu osakaal SKP-st Eestis, OECD ja EL-27 riikides ning maailmas keskmiselt, 1990–2019

Allikas: Maailmapanga andmebaas, Stats.OECD, Euroopa Komisjon

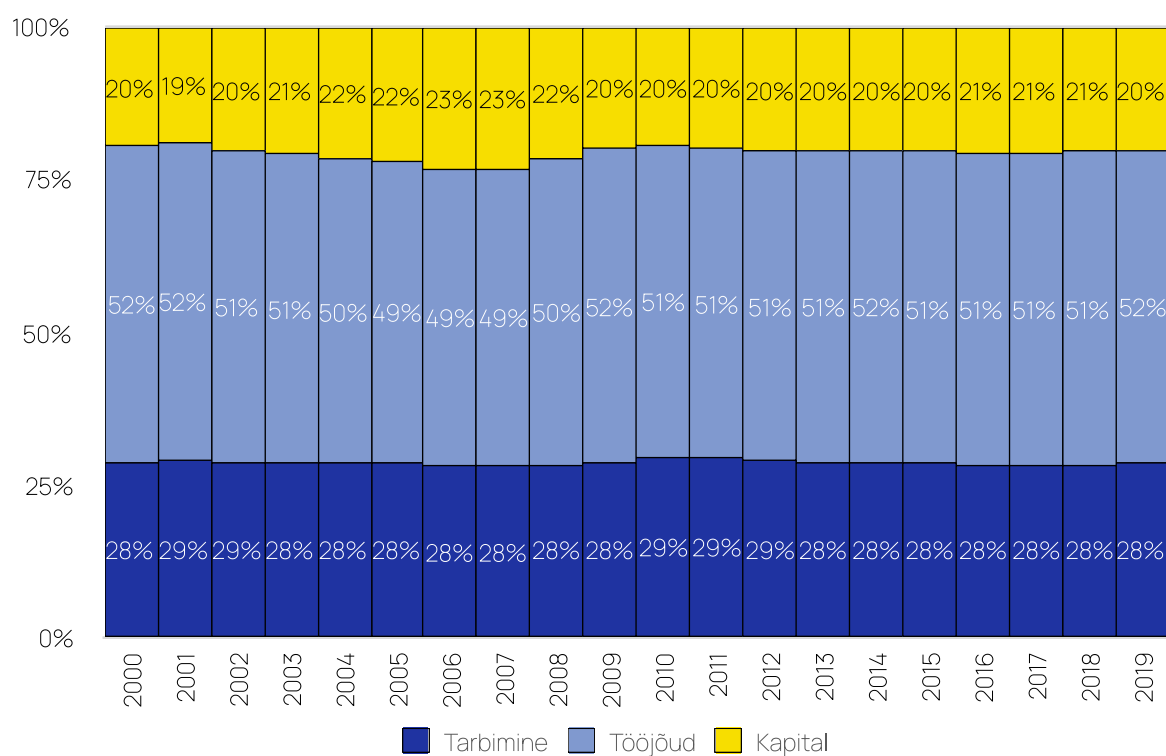
⁸ <https://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

⁹ OECD, Tax revenue statistics 2020

¹⁰ EC. Trends in taxation 2020

4. Maksutulu struktuur Eestis ja Euroopas

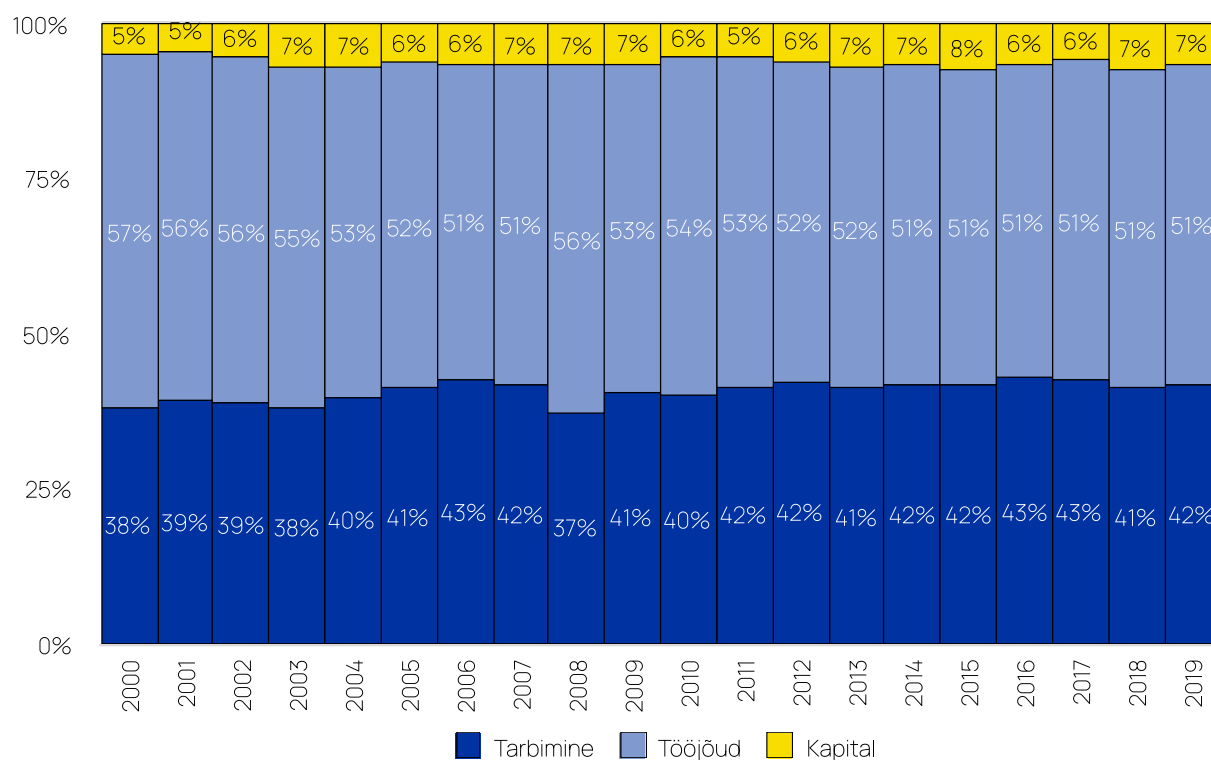
Maksutulu üldine struktuur maksubaasiti ehk selle lõikes, millelt maksutulu kokku kogutakse, on viimase paarikümne aasta jooksul Euroopa Liidu 27 liikmesriiki tervikuna vaadates muutunud üsna vähe. Laias laastus võib öelda, et maksutulust tuleb veidi üle poole tööjõumaksudest, viiendik kapitali maksustamisest ning veidi üle veerandi tarbimismaksudest. See kehtib nii tänapäeva kui ka sajandi alguse kohta hoolimata sellest, et kahe kümnendi jooksul on jõudnud maailm märkimisväärselt muutuda – jõudsalt on arenenud digimajandus, digitaliseerimine ja automatiseerimine, juurdunud on uued töövormid, vananenud on riikide rahvastik.



Joonis 2. Maksustruktuur EL-27 riikides, 2000–2019

Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

Eesti maksustruktuur on selle perioodi jooksul veidi rohkem muutunud: võrreldes 2000. aastaga tuleb nüüd väiksem osa maksutulust tööjõumaksudest (osakaal 6 protsendipunkti väiksem), selle arvelt kogutakse rohkem tarbimismakse (+4 pp) ning makse kapitalilt (+2 pp). Võrreldes Euroopa keskmisega kogutakse Eestis oluliselt väiksem osa maksutulust kapitalilt (Eestis kehtiv efektiivne maksumäär¹¹ kapitalile (10,8%) on EL riikide nelja madalama hulgas) ning oluliselt suurem osa tarbimiselt.



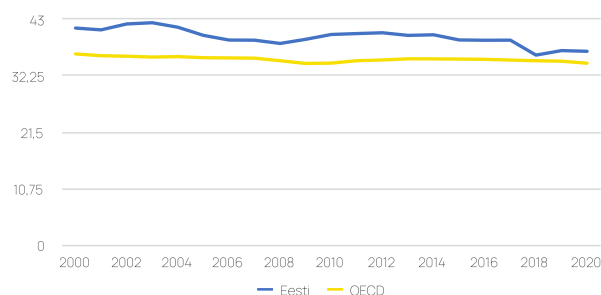
Joonis 3. Eesti maksustruktuur, 2000-2019
Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

¹¹ Efektiivne maksumäär on arvatatud kui maksutulu osakaal potentsiaalsest maksubaasist.

5. Tööjõumaksud

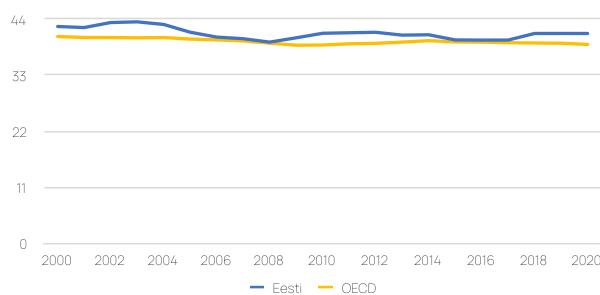
5.1. Üldine tööjõumaksude tase

Tööjõumaksude osakaal maksutulust on OECD riikides viimase 20 aasta jooksul olnud üsna stabiilne, sama võib öelda EL riikide ja ka Eesti kohta. Kui vaadata maksukiilu (tööjõumaksude osakaal tööjõukulust) keskmist palka teeniva lasteta töötaja puhul, on see alates 2000. aastast veidi langenud (36% pealt 34,6% protsendini)¹². Eestis on keskmist töötasu teeniva töötaja maksukiil samuti langenud – 41,3 protsendilt 36,9 protsendini (Joonis 4).



Joonis 4. Keskmist palka teeniva lasteta töötaja maksukiil Eestis ja OECD riikides, 2000-2020

Allikas: OECD (2021), *Tax wedge (indicator)*. doi: 10.1787/cea9eba3-en

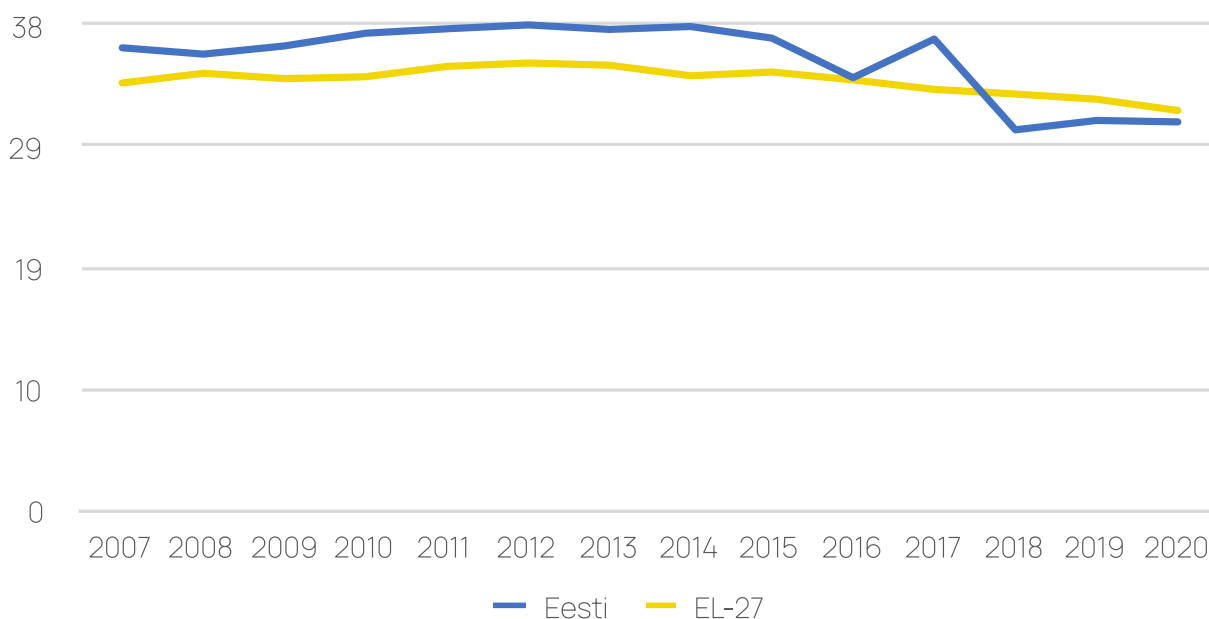


Joonis 5. 1,67-kordset keskmist palka teeniva töötaja maksukiil Eestis ja OECD riikides, 2000-2020

Allikas: OECD.Stat, *Taxing Wages*.

¹² OECD. Tax Policy Reforms 2020

EL riikide hulgas on tööjõu efektiivne maksumäär olnud **üsna stabiilne** – ligikaudu 38 protsendi tasemel. Eestis on efektiivne maksumäär langenud 2010. aasta tasemelt (36,3%) enam kui kolme protsendipunkti võrra, 32,9 protsendini. Eeskätt on see tingitud selle perioodi jooksul toimunud tulumaksuvaba miinimumi muutustest, aga ka tulumaksu määra langusest 2015. aastal.



Joonis 7. Maksukiil 50% keskmisest palgast teenivale töötajale Eestis ja EL-27 riikides, 2007-2020

Allikas: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/datataxation_en

Samas on maksukiil 50% keskmisest palgast teenivale töötajale langenud 33,5 protsendilt 2006. aastal 31,9 protsendini 2019 (vt Joonis 7). Maksukiil 50% keskmisest palgast teenivale töötajale oli Eestis EL-27 keskmisest kõrgem aastani 2017, kuid seejärel langes märkimisväärselt ning on 2019. aastal EL keskmisest madalam (30,7%, EL-27 31,9%)¹³. See on tingitud maksuvaba miinimumi olulisest tõusust madalapalgaliste töötajate jaoks.

¹³ EC. Taxation trends in the EU 2020

5.2. Üksikisiku tulumaks

Eesti üksikisiku tulumaksu süsteemi on alates 1994. aastast iseloomustanud ühetaoline maksumäär, mis algselt 26% tasemelt on tänaseks langenud 20 protsendini. Alati on tulumaks siiski ka Eestis sisaldanud ka mõningast progresiivsuse elementi (ehk teisisõnu, madalama tulu teenijad maksavad maksudeks väiksema osa oma tulust kui kõrgema tulu teenijad). Eestis tulenebsee mitte astmelisest maksumäärast, vaid maksuvabast tulust.

Täna sõltub maksuvaba tulu määr tulu suurusest (aastatuluga kuni 14 400 eurot on see 6000 eurot ja tulu kasvades väheneb järk-järgult, jõudes nullini 25 200 eurose aastatulu juures). Selline skeem on sisuliselt ekvivalentne astmelise tulumaksuga, mille marginaalsed maksumäärad (ehk maksumäärad täiendavalt teenitud eurolt) on:

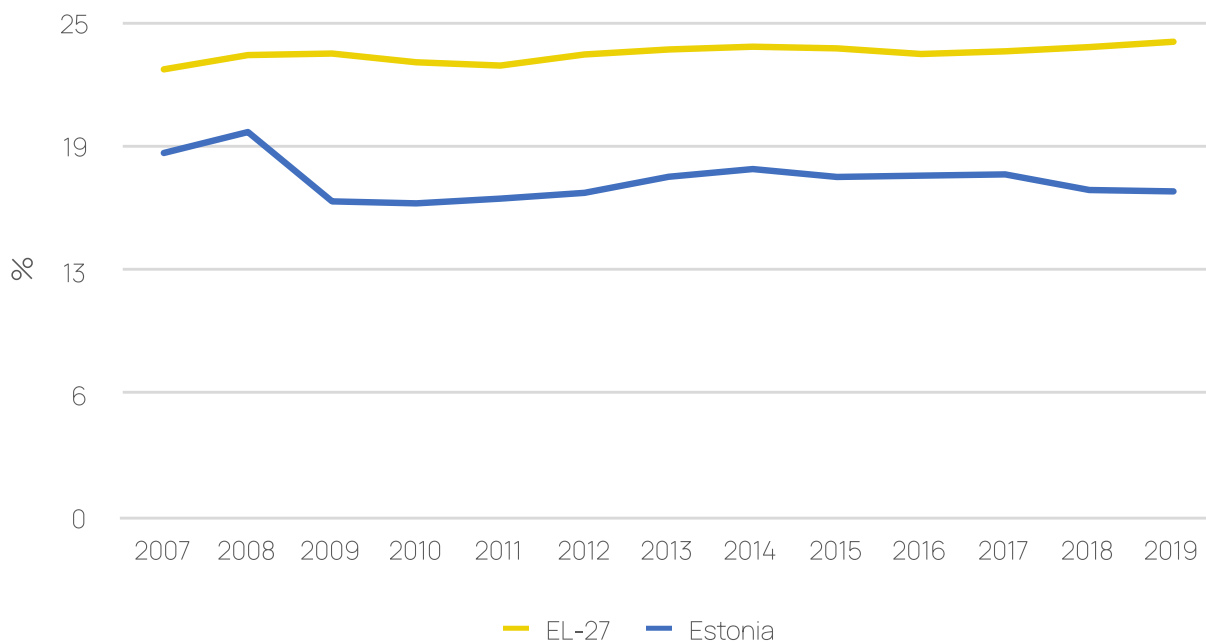
- 0% tulult 6000 eurot,
- 20% tulult vahemikus 6000-14 400 eurot,
- 31,1% tulult vahemikus 14 401-25 200 eurot ning
- 20% tulult, mis ületab 25 200 eurot.

Võrreldes astmelist tulumaksu rakendavate riikidega on ebatavaline marginaalse maksumäära kahanemine tulu suurenedes (st 25 200 ületava tulu korral).

Efektiivne tulumaksumäär ehk tulumaksuks makstava summa osakaal teenitud tulust ei ületa selle süsteemi puhul 20%.

5.2.1. Maksutulu senised trendid

OECD riikides oli üksikisiku tulumaksu osakaal maksutuludes pikka aega (1980–2005) langustrendis. Viimasel ajal on tulumaksu osakaal stabiliseerunud (u 23%). Eestis on viimasel kümnendil üksikisiku tulumaksu osakaal maksutulust varieerunud vahemikus 16–17,6% (vt Joonis 8), seda ilma selge trendita.



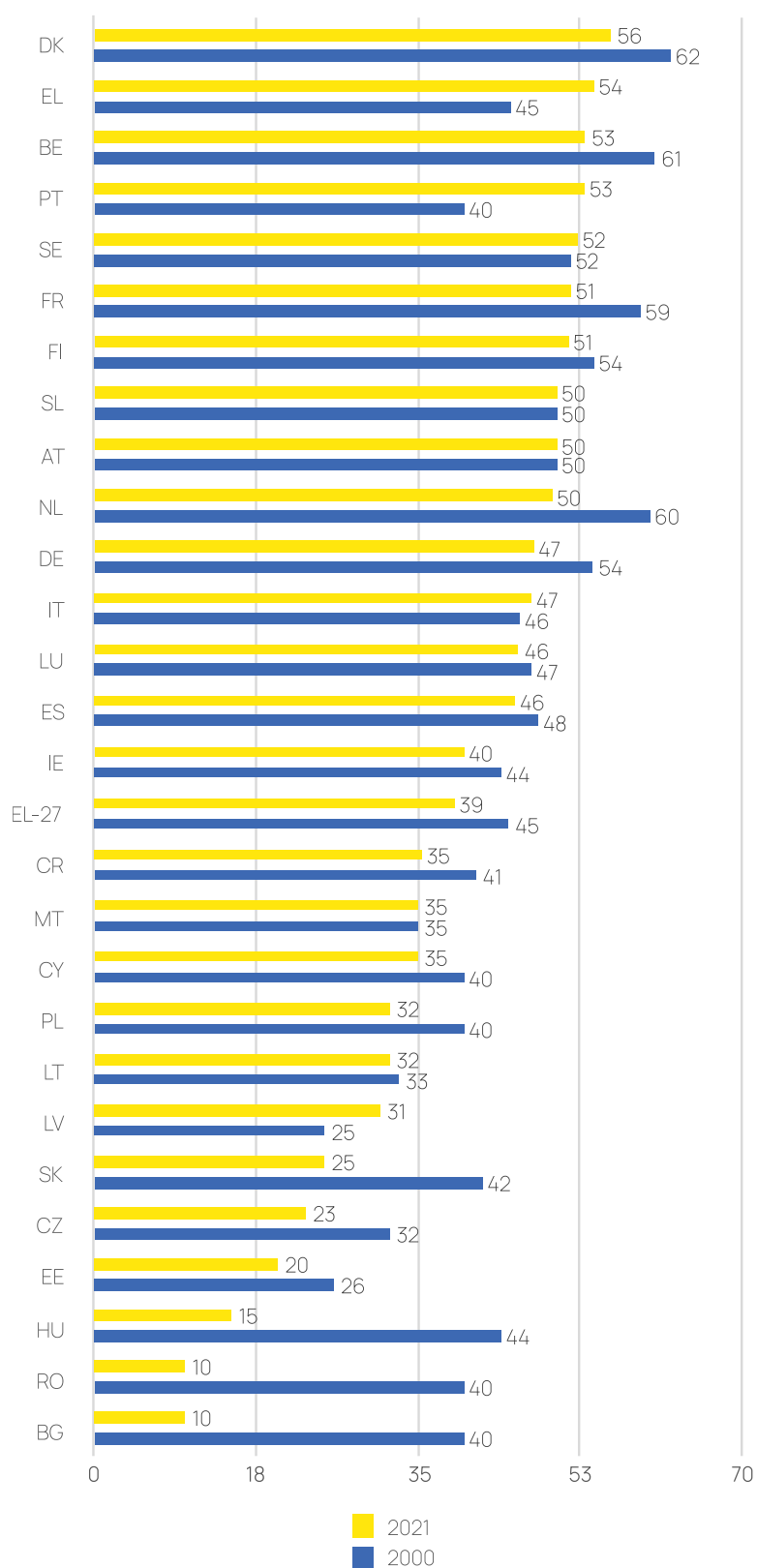
Joonis 8. Üksikisiku või leibkonna tulult makstavate maksude (v.a sotsiaalmaks) osakaal maksutulust OECD riikides ja Eestis, %
Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

5.2.2. Muudatused teistes riikides

Viimastel aastatel Euroopa riikides tehtud üksikisiku tulumaksu parameetrite muudatuste hulgas torkavad silma ühest küljest tulude **võrdsemale jaotusele** suunatud reformid (maksukoormuse langetamine madalama tulu teenijatele) ning teisest küljest **kõrgemate maksuastmete langetamine** riikides, kus see on varem olnud kõrge. Välja võib tuua järgmisi reforme:

- **Maksumäär kõrgeimal maksuastmel** on EL riikide hulgas võrreldes 2000. aastaga märkimisväärselt langenud, kuid alates 2013. aastast stabiilne (2021. aastal keskmiselt 38,9%, vt Joonis 9). Viimastel aastatel on kõrgemat maksumäära langetatud Kreekas, Hollandis (üleminek kolmelt astmelt kahele), Rootsis (kõrgema astme kaotamine) ja Norras.
- Balti naabrite hulgas on maksuastmete trend olnud vastupidine:
 - o Leedu läks 2019. aastal varasemalt 15% ühtlase määraga tulumaksult üle **astmelisele tulumaksule**. Kuni 81 162 eurot aastas (ligikaudu 7-kordne keskmine aastane töötasu) on maksustatud 20% määraga, sealt edasi 32% (seda tõsteti hiljuti 27%-lt).
 - o Ka Läti läks astmelisele tulumaksule üle 2019. aastal: tulu kuni 20 004 eurot (ca 1,4-kordne keskmine aastapalk) on maksustatud 20% määraga, vahemikus 20 005-62 800 (ca 6,5-kordne keskmine aastapalk) eurot määraga 23%, seda ületav tulu määraga 31,4%.
- Poola kehtestas 2019. aastal täiendava nn solidaarsuslõivu määras 4% tulult, mis ületab 1 mln złotti (ca 223 tuh eurot) aastas.
- Madalamat tulu teenivate inimeste ja spetsiifiliste gruppide maksukoormuse alandamiseks on tehtud maksubaasi kitsendavaid reforme:
 - o **Madalat tulu** teenivatele inimestele suunatud maksuvaba tulu, töise tulu maksukrediidi (EITC) suurendamine, maksuastmete nihutamine ülespoole (NL, IE, FI, BE, ES, SE).
 - o Maksubaasi langetamine läbi täiendava maksuvaba tulu ja maksukrediitide **lastega peredele** (PL, LT, SK, IE, AT, DE, EE).

- o Mitmes riigis on tõstetud maksuvaba tulu **vanemaealistele** (NL, FR, FI, SE, LV, HU).
 - o Erinevad maksusoodustused **noortele töötajatele**: Mitmes riigis alumisel maksuastmel kehtiva määra langetamine madalapalgaliste toetamiseks (GR, PL, SI, DK).
 - o Hollandis rakendatakse maksuvaba miinimumi suuruses 30% töötasust (5 aasta jooksul) **kõrgelt kvalifitseeritud välisspetsialistidele**.
 - o Erinevad reformid, mis langetavad maksukoormust FIEde jaoks:
Slovakkias langetati tulumaksu määra alla 100 000 aastas teenivatele FIEdele 21%-lt 15%-le; Itaalias asendati varasem 24% ettevõtlustulu maks tulumaksuga, mille määr FIEdele on 15% tulult kuni 65 tuh eurolt aastas ja 20% tulule 65-100 000 aastas.
- Üksikisiku **kapitalitulu** maksustamise tase ei ole OECD riikides tervikuna väga palju muutunud, kuid näiteid maksuparameetrite muutustest erinevates riikides siiski leidub. Palju varieeruvust on selles, kuidas erinevates riikides koheldakse erinevaid kapitalitulu liike (intressitulu, üüritulu, dividendid, tulu kinnisvara võõrandamisest). Portugalis langetati tulumaksu üüritulult 28 protsendilt 10%-le, Sloveenias seevastu tõusis maks üüritulult 25 protsendilt 27,5%-le. Kreeka langetas dividenditulu maksumäära 10 protsendilt 5%-le eesmärgiga soodustada investeringuid. Leedus rakendub uus astmeline tulumaks ka intressitulule ja tulule kinnisvara võõrandamisest. Poola uus solidaarsuslõiv (4% maks tulult, mis ületab 1 mln zlotti ehk u 223 tuh eurot aastas) rakendub ka kapitalitulule.



Joonis 9. Maksumäärad kõrgeimal maksuastmel EL riikides, 2000 ja 2021
 Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

5.3. Sotsiaalmaks

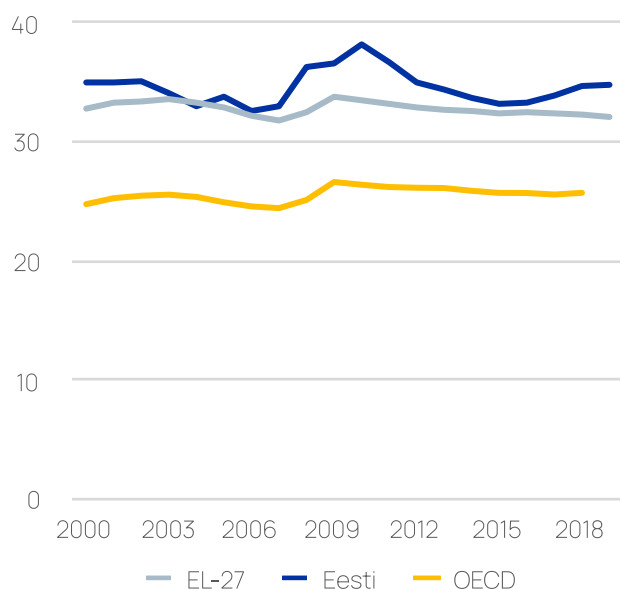
Sotsiaalmaksu maksavad Eestis eeskätt tööandjad töötasudelt ja FIEde ettevõtlustuludelt; lisaks sellele maksab teatud isikute gruppide eest sotsiaalmaksu riik, vald või linn.

Sotsiaalmaksu määr on 33%, millest riikliku pensionikindlustuse vahenditesse ülekantava osa määr on 20 protsenti ja riikliku ravikindlustuse vahenditesse ülekantava osa määr 13 protsenti. Tööandja jaoks on sotsiaalmaksu minimaalne kohustus 2021. aastal 192,72 eurot ehk kolmandik miinimumpalgast.

Eesti eripäraks võrreldes teiste riikidega on see, et sotsiaalmaks ei ole jagunenud tööandja ja töötaja vahel, vaid on täielikult tööandja maks (seda tasub silmas pidada riikidevaheliste maksukoormuse võrdluste tegemisel).

5.3.1. Maksutulu senised trendid

OECD riikide pikki trende (1965–1995) vaadates on sotsiaalmaksu ja -maksete osakaal maksutulus kasvanud. Täna on sotsiaalmaksu osakaal maksutulus OECD riikides ligikaudu samal tasemel mis aastal 1995 (26%). Ka EL riikides on see viimase kahekümne aasta jooksul olnud küllalt stabiilse osakaaluga. Viimaste aastate trend aga on sotsiaalmaksu tulu osakaalu mõningane langus pärast eelmise majanduskriisi aegset ajutist hüpet. Sotsiaalmaksu laekumine väheneb nii **määrade** kui **maksubaasi** vähendamisest tulenevalt. Maksubaas väheneb läbi erinevate soodustuste ja erisuste (nt ka Eestis sotsiaalmaksu hüvitamine vähenenud töövõimega inimeste eest).



Joonis 10. Sotsiaalmaksu osakaal maksutulust Eestis ning EL ja OECD riikides, %
 Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD; OECD.Stat

5.3.2. Muudatused teistes riikides

Kuigi Euroopa riikide hulgas on viimastel aastatel näiteid nii maksumäärade tõstmisest kui langetamisest, on ülekaalus langetamised. Maksubaasi muutuste osas selget trendi ei ole, leidub näiteid nii laiendamisest kui kitsendamisest. Maksumäära langetamise eesmärgiks on eeskätt hõive toetamine kas laiemalt või spetsiifiliste sihtgruppide (eakad, noored jm) hulgas.

- Leedu on kehtestanud **sotsiaalmaksule lae** suuruses 84 keskmist kuupalka aastas (ehk seitsmekordne keskmine aastapalk) ning maksuvaba määra suuruses 1.65x miinimumpalk. Samuti on alates 2019. aastast on Leedus sotsiaalmaks täies ulatuses töötaja maks. Langetati ka sotsiaalmaksu määra osana reformist, millega suurendati (astmeliseks muudetud) tulumaksu osakaalu ja vähendati sotsiaalmaksu osakaalu maksutulust.
- Rootsis vähendati sotsiaalmaksu määra uutele tööturule sisenejatele ja noortele töötajatele, samuti teadus- ja arendustegevusega tegelevatele töötajatele.
- Ungari langetas tööandja sotsiaalmaksu kahe protsendipunkti võrra, 19,5%-lt 17,5%-le.

- Austrias, kus rakendatakse sotsiaalmaksu tagastust madalapalgalistelt töötajatelt, tõusis maksimaalse tagastatava sotsiaalmaksu summa.
- Poolas vähendati sotsiaalmaksu miinimumkohustuse aluseks olevat summat 30 protsendini miinimumpalgast (varem 60%) mikroettevõtjatel, kelle aastatulu jäi alla 26 700 euro.

5.4. Tööjõu maksustamist mõjutavad globaalsed trendid

Platvormitöö levik on trend, mis mõjutab tööjõumaksude maksubaasi. Kui tavapärase töösuhte puhul on traditsiooniliselt olnud lihtsam määratleda, kes on töötaja, kes tema tööandja ja mis on töötasu. Need rollid on veidi segasemad olukorras, kus inimesed pakuvad oma tööjõudu ja selle abil loodavaid väärtusi läbi mingi vahendusega tegeleva platvormi n-ö „otse“ lõpptarbijale. Kuna tööjõu pakkujal on sellises olukorras nii üksikettevõtja kui töötaja tunnuseid, on tekkinud vaidlusi, kas platvorm on tööandja rollis (koos seonduvate maksukohustustega) või mitte. Iseenesestmõistetavalt mõjutab vastus oluliselt tööjõumaksude maksubaasi suurust. Erinevates jurisdiktsioonides on küsimust lahendatud erinevalt ning ilmselt toob tulevik selles osas kaasa riikidevahelisi kokkuleppeid ja lähenemise ühtlustumist.¹⁴ Esimene loogiline samm selle juures oleks platvormide poolt riikide andmete edastamist käsitlev regulatsioon, mis võimaldaks iga individuaalse teenusepakkuja tuua maksuametite radariekraanile, käsitleda iga juhtumi asjaolusid ning hinnata ka saamatajäänud tulu ulatust. See, kas teenusepakkuja poolt teenitud tulu klassifitseeritakse töötasu või ettevõtlustuluna, mõjutab ka riigi maksutulu – Eesti puhul kujuneksid tulu- ja sotsiaalmaks töötasult kokku oluliselt kõrgemaks kui tulumaks ettevõtlustulult.

Rahvastiku vananemine läänemaailmas (aga ka Aasias) toob kaasa erinevaid väljakutseid: kuidas finantseerida pensioniealise rahvastiku ülalpidamist selliselt, et mitte panna liiga suurt koormust tööealistele; kuidas disainida maksusüsteemi selliseks, et töötamine oleks atraktiivne ka pensioniealistele. Eestis prognoositakse tööealise elanikkonna vähenemist 2035. aastaks tänaselt 776 tuhandelt 687 000–721 000 inimeseni (Puur et al 2018).

¹⁴ Hiljutiste näidetena võib tuua Uberi taksojuhte puudutavad kohtuotsused Ühendkuningriigis ja Hollandis ning California töökomisjoni otsuse, mille kohaselt juhid klassifitseeriti töötajatena, mitte ettevõtjatena – koos kaasneva tööjõumaksude maksmise kohustusega.

Krüptoraha levik. Kui seni on panganduse digitaliseerumine toonud tööjõumaksude administreerimisse läbipaistvust juurde, siis krüptoraha levik loob võimalusi rahavoogude peitmiseks riikide ja maksuametite eest, ja makstavümbrikupalka ka elektroonselt, vajaduseta tülivate sularahatehingute järele. On oht, et mingis ulatuses võib see õõnestada tööjõumaksude baasi.

Digimajanduse kasv. Kui kasvab töötajate osakaal, kelle töö väljund ei ole materiaalne, muutub riikidevahelise konkurentsi iseloom tööjõumaksude osas – ettevõtte saab nt programmeerijate meeskonna palgata madalamate tööjõukulude ja -maksudega riigist (ja seega maksta ka tööjõumaksud selles riigis) ilma, et töötajatel oleks vaja kolida ega ettevõtetel vaja teha suuri investeeringuid enda sisseseadmiseks selles riigis.

Automatiseerimine vähendab tööjõumaksude baasi sedavõrd, kui see asendab tööjõudu tootmises ja teeninduses. Mõju ei ole aga üheselt selge – mõnedel juhtudel võib automatiseerimine toimida tööjõudu täiendavana, st automatiseerimise tõttu jääb töökohti tootmises küll vähemaks, kuid järelejäanud töötajate tootlikkus kasvab oluliselt ning nende ostujõud kaudselt toetab töö kaotanute hõivet mõnes teises valdkonnas. Olukordades, kus aga automatiseerimine mitte ei täienda, vaid asendab töötajad täielikult, on olukord koguhõive ja ka tööjõumaksude laekumise seisukohalt negatiivsem (Acemoglu ja Restrepo 2020).

Kokkuvõttes viitavad ülalkirjeldatud arengud sellele, et järgmise 15 aasta vaates on tööjõu maksustamise seisukohast riskid suunaga allapoole. Tööealise rahvastiku osakaal väheneb ja vanemaealiste osakaal suureneb, kasvatades ülalpeetavate määra; mingil määral leevendab seda pensioniea tõus ja vanemaealiste hõive kasv, kuid sellele seab piirid nende tervis. Näha on ka muid tööjõumaksude laekumist ohustavaid trende (automatiseerimine ja platvormitöö). Ebasoodsate arengute korral võivad need ohustada traditsioonilist töösuhet ja viia nn ebakindla hõive laiema levikuni.¹⁵ Tööjõu tootlikkus ja ja seeläbi ka sisemajanduse kogutoodang aga sellegipoolest kõigi eelduste kohaselt kasvab. Tuleks jälgida, et liigne toetumine tõisele tulule maksubaasina ei ohustaks tulevikus riigi toimimiseks vajaliku maksutulu laekumist.

¹⁵ Ebakindla hõive mõjusid töötasudele ja maksude laekumisele on hinnanud Masso et al (2018). Leiti, et ühe töötaja traditsioonilisest töösuhetest ebakindlasse hõivesse liikumine toob kaasa otseste maksude tulu vähenemise keskmiselt 2298 euro võrra aastas. Ainuüksi 2017. aastal seondus ebakindel hõive ligi 40 miljoni euro maksutulu kaotusega ühiskonna jaoks.

6. Ettevõtete maksustamine

6.1. Ettevõtte tulumaks

Ettevõtte tulumaksu makstakse Eestis kasumi jaotamisel ehk dividendi väljamaksmisel. Tulumaksu määr on 20% jaotatavast kasumist. Teisisõnu, kui ettevõtte soovib jaotada 100 eurot kasumit, maksab ta sellelt 20 eurot tulumaksu ja dividendide väljamakseks jääb 80 eurot (dividendide netosummast moodustab tulumaks seega 25%).

Regulaarselt makstavatele dividendidele kohaldub madalam maksumäär 14% (ehk $14/86=16,3\%$ dividendide netosummast). Madalama maksumääraga maksustatud dividendi väljamaksmisel füüsilisele isikule kuulub täiendavalt kinnipidamisele tulumaks 7%.

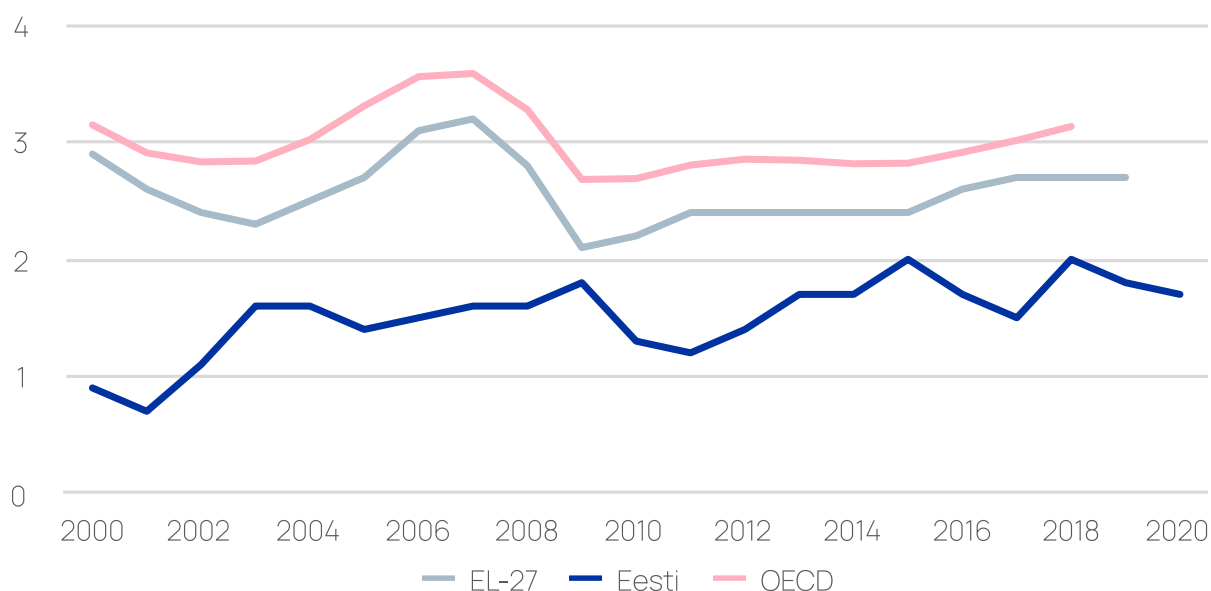
Lisaks jaotatud kasumile maksustatakse tulumaksuga ka ettevõtlusega mitteseotud väljamaksed, ettevõtlusega mitteseotud kulud ning varjatud kasumieraldised (nt laen osanikule või aktsionärile).

Eesti eripäraks võrreldes teiste riikidega on see, et maksustatakse mitte ettevõtte kogu kasumit, vaid ainult jaotatavat kasumit.

6.1.1. Maksutulu senised trendid

Globaalselt annab ettevõtte tulumaks maksutuludest veidi üle 13%, mis on pisut kasvanud võrreldes 2000. aastaga (12%).¹⁶ Osakaaluna SKP-st on Euroopa Liidu 27 riigis ettevõtte tulumaksu laekumise osakaal olnud viimase 20 aasta jooksul olnud üldjoontes **stabiilne**. Perioodil 2010–2018 on see veidi kasvanud – 2,2 protsendilt 2,7-le (Joonis 11). OECD riikides moodustab ettevõtte tulumaksu laekumine veidi suurema osa (3,1% aastal 2018). Eestis ei ületa ettevõtte tulumaksu laekumine 2 protsenti SKP-st.

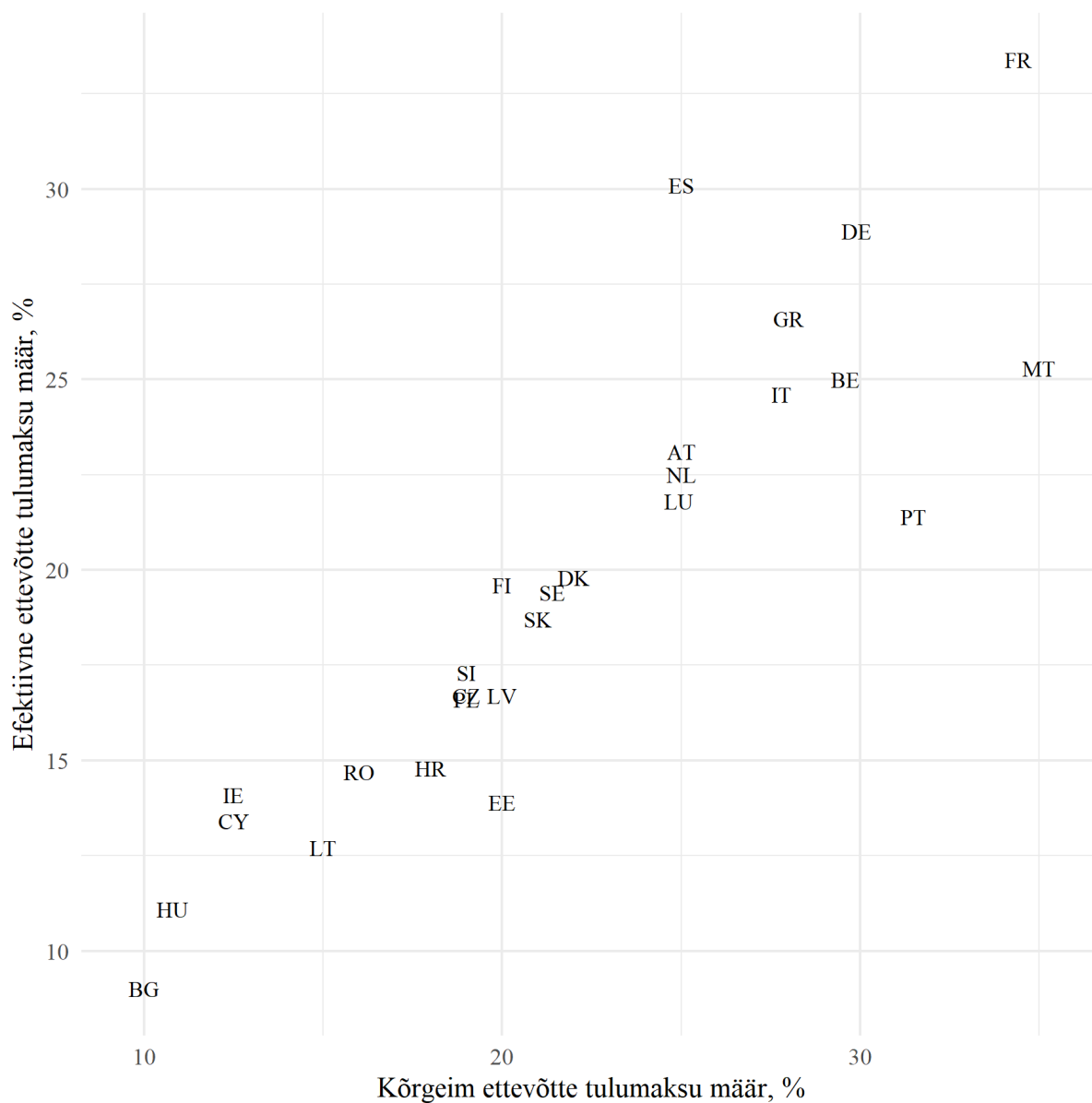
OECD riikide hulgas on kõige madalama ettevõtte tulumaksu osakaaluga maksutulust Läti (1%) ning kõige suurem Norra (6%).



Joonis 11. Ettevõtte tulumaksu osakaal SKP-st Eestis, EL-27 ja OECD riikides
Allikas: Euroopa Komisjon (DG TAXUD), OECD.Stats

¹⁶ <https://www.tpa-group.me/en/2019/01/17/oecd-news-worldwide-corporate-tax-taxation/>

Efektiivne ettevõtte tulumaksu määr ehk osakaal maksustatavast tulust, mis ettevõtete poolt keskmiselt maksuna makstakse, on tüüpiliselt mõnevõrra madalam kui tüüpiline seadusejärgne ettevõtte tulumaksu määr (vt Joonis 12).¹⁷



Joonis 12. Kõrgeim ja efektiivne ettevõtte tulumaksu määr EL-27 riikides, 2019

Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

¹⁷ Efektiivne tulumaks osakaaluna antud riigis rakendatavast maksubaasist on madalam kui seadusejärgne ettevõtte tulumaksu määr. Riikidevahelistes võrdlustes kasutatakse aga ühtset maksubaasi ja kui see on kitsam kui mõnes konkreetses riigis kasutatavast maksubaasist, võib selle alusel arvatud efektiivne tulumaksu määr olla ka seadusejärgsest määrast kõrgem (nt Hispaania puhul joonisel 12).

6.1.2. Muudatused teistes riikides

EL-27 riikide hulgas on ettevõtte tulumaksu keskmine efektiivne maksumäär 2006–2019 olnud langustrendis ja oli 2019 seisuga pisut alla 20%. Kõrgeim ettevõtte tulumaksu määr on 2021. aasta seisuga Maltal (35%) ja kõige madalam Bulgaarias (10%). Efektiivne tulumaksu määr on viies riigis tõusnud, ülejäänutes on see langenud. Langus on suurim olnud Itaalias (-7,2 protsendipunkti), tõus on suurim olnud Küprosel (2,8 protsendipunkti) ja Lätis (2,4 protsendipunkti).

Ka OECD riikide hulgas on ettevõtte tulumaksu määrades **trend allapoole**, eriti riikides, kus see on varasemalt olnud kõrge. Kui aastal 2000 oli 23 riigis maksumäär üle 30%, siis 2020 ainult kahes. Samas, nagu näitab ettevõtte tulumaksu stabiilne osakaal maksutulust, on määrade langetamist kompenseerinud **maksubaasi laiendamine** ja võitlus maksudest kõrvalehoidmise vastu.

OECD riikides on laialtlevinud **madalam ettevõtte tulumaksu määr VKE-dele**. Kriteeriumid on erinevad – osades riikides rakendatakse madalamat määra ainult kuni mingi kumulatiivse teenitud kasumi summani, osades aastakasumi, käibe või varade kriteeriumi alusel. Hollandis langes ettevõtte tulumaksu määr kuni 200 000 eurose maksustatava tuluga ettevõtetele 19 protsendilt 16,5%-ni, Slovakkias kuni 100 000 eurose käibega ettevõtetele 21%-lt 15%-ni. Ungaris langetati väikeettevõtete maksu 13%-lt 12%-ni. Portugalis ja Poolas tõsteti väikeettevõtte määratluse aluseks olevat tulukriteeriumit.

Tavapärane on ka soodustuste tegemine **investeeringute ja innovatsiooni** hoogustamiseks, nt ajutine kiirendatud amortisatsioon uute masinate ja sisseseade soetamisel Soomes ja uus 25% maksukrediit kuni 2 mln euro suurustelt T&A kulutustele Saksamaal. Mitmed riigid, kus juba varem on kasutusel olnud T&A tegevuste maksusoodustuste skeemid, on maksukrediitide suurust tõstnud (Iirimaa, Slovakkia) või laiendanud tegevuste ringi, millele need rakenduvad (Itaalia).

Samuti tehakse maksusoodustusi **keskkonnaga** seonduvate muudatuste esilekutsumiseks (nt kiirendatud amortisatsioon elektri- ja hübriidsõidukitele Slovakkias, maksusoodustus eriti madala CO₂ emissiooniga sõidukitele Kreekas).

Mitmes riigis on viimastel aastatel kehtestatud täiendavaid **makse finantssektori ettevõtetele** (SK 2012, SE 2020, LT).

6.1.3. Maksutulu mõjutavad globaalsed trendid

Oluliseks trendiks on rahvusvaheliselt koordineeritud püüdlused **kaitsta maksubaasi** ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist multinatsionaalsete ettevõtete poolt. Esile võib tõsta OECD/G20 projekti *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), millega on ühinenud 137 riiki. Projekti eesmärgiks on elimineerida kõrvalehoidmise võimalused riikide maksuseadusandluses ja riikidevahelistes topeltmaksustamise vältimise lepetes, mis on loonud rahvusvahelistele ettevõtetele arvukaid võimalusi maksukohustuste vähendamiseks. Seni on neid võimalusi kasutades olnud ettevõtetel võimalik oma maksukohustusi märkimisväärselt vähendada, millest tulenev maksutulu kaotus ulatub hinnanguliselt 100-240 mlrd dollarini aastas (OECD 2017).

2021. aasta juulis leppis G20 kokku globaalses minimaalses 15% ettevõtte tulumaksus, mis kehtib üle 750 miljoni euro suuruse aastase müügituluga ettevõtetele. Kui ettevõtte välisriigis teenitud kasum on maksustatud väiksema ettevõtte tuluga kui 15%, peab ta oma kodujurisdiktsioonis tasuma täiendavat tulumaksu. Globaalse ettevõtte tulumaksu miinimum on oluline samm maksuparadiisidega võitlemisel.

Üks olulisemaid trende maksunduses on **digitaalse majanduse maksustamisega** seonduv. Digitaalne majandus moodustab juba üle 15% maailmamajandusest ja kasvab ülejäänud majandusest kiiremini. Selle maksustamine on aga keeruline, kuna lahendamist vajavad küsimused on keerulised (eeskätt määratlemine, millises riigis toimub majandustegevus ja kuhu peaksid laekuma maksud). Euroopa Komisjon tegi 2018 ettepaneku kehtestada 3% maks internetireklaamile, digitaalsele vahendustegevusele ja kasutajaandmete müügile. Maks kehtinuks ainult suurettevõtetele. EL lükkas ettepaneku küll tagasi, kuid mitmed liikmesriigid on ise kehtestanud digitaalseid müügitulude maksu. Digiteenuste makse on mitmed riigid kehtestanud ka ühepoolset: Prantsusmaa (2019), Itaalia (2020), Austria (2020), Ungari (ajutise maksuna 2019-2022), Poola (2020), Hispaania (2021), ÜK (2020). Riikideülest lahendust on otsitud OECD BEPS projekti raames ning 2021. aasta keskpaigaks jõuti ka kokkuleppeni, mille kohaselt digitaalseid teenuseid pakkuvate ettevõtete maksustamise õigus tekib osaliselt ka riikidel, kus teenuseid osutatakse (sellega kaasneb ühepoolset kehtestatud digitaalsete teenuste maksude tühistamine).

Digitaalsete majanduse arenguga seonduv ka küsimus **platvormide maksustamisest**, kus lisaks rahvusvahelisusele ja sellega seonduva kasumimaksude kättesaamise

problemaatikale on eraldi teemaks platvormi kasutavate inimeste lepinguliste suhete ja sellest tulenevalt ka maksujärelmite regulatsiooniga seonduv (kas Bolti kaudu tegutsev taksojuht on ettevõtja või töötaja) ning maksunduslik läbipaistvus (kas nt Airbnb peaks jagama oma andmeid maksuametitega).

Tööjõumaksude alapeatükis nimetatud **automatiseerimine ja robotiseerimine** tõstatab küsimuse, milline oleks sobiv maksubaas maailmale, kus tööjõu tähtsus on vähenev. Kas tulevikus tuleks hakata **maksustama roboteid**? Sellele vastamiseks tuleb lahendada vähemalt kaks põhimõttelist küsimust. Esiteks, kas ja mis tingimustel on robotite maksustamine mõistlik, st kas see toob kaasa innovatsiooni aeglustumise – millest ühiskond kokkuvõttes saab pigem kahju – või võidab ühiskond kokkuvõttes sellest, kui robotiseerimise tempo aeglustub ja jätab tööjõule piisavalt palju aega muutuva maailmaga kohanemiseks. Teiseks, kuidas robotite maksustamine välja näeks – milline oleks sisuliselt asjakohane ja praktikas rakendatav roboti definitsioon, mis võimaldaks maksubaasi määratleda ja maksu administreerida (ja kas on vajalik maksustada spetsiifiliselt roboteid, tööjõudu asendavat kapitali laiemalt või üldse kapitali kui sellist). Isegi kui täna pole ette näha, kuhupoole vastused kalduvad, võib tulevikutrendina ette näha automatiseerimisega seonduvaid väljakutseid maksusüsteemidele ning kasvavat survet kapitali maksustamisele mingil kujul.

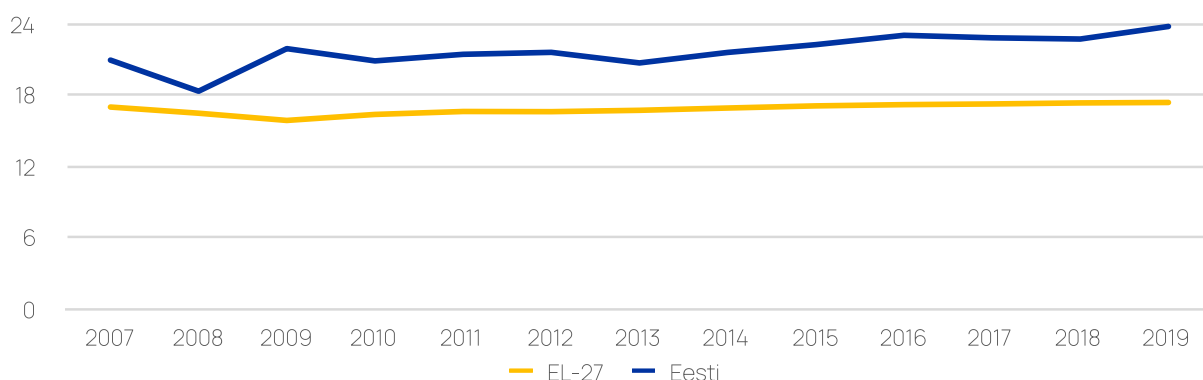
Kokkuvõttes mõjutab ettevõtete tulumaksu mitu erineva suunaga trendi. Ühest küljest on surve ettevõtete maksukoormuse kasvuks tingituna rahvusvaheliselt koordineeritud püüdlustest takistada maksudest kõrvalehoidmist ning reguleerida digitaalsete teenuste maksustamist. Samuti võib automatiseerumise ja robotiseerimise kasvav osatähtsus ning tööjõumaksude baasi ahenemine suurendada survet ettevõtte tulumaksu tõusuks (kuid maksutulu kahanemist võidakse kompenseerida ka nt käibemaksu tõusuga). Teisest küljest on maksubaas üle riigipiiride mobiilne ja alles jääb siiski ka riikidevaheline maksukonkurents – kui rahvusvahelised lepped vähendavad ettevõtete võimalusi maksude optimeerimiseks, võib riikidevaheline konkurents maksumäärade osas kujuneda senisest olulisemaks.¹⁸

¹⁸ De Mooij *et al.* (2021). *Corporate income taxes under pressure: why reform is needed and how it could be designed*. Washington, DC: International Monetary Fund.

7. Tarbimismaksud

7.1. Tarbimismaksude üldine tase

Kui vaadata tarbimismaksude üldist taset (sh nii käibemaksu ja üldist müügitulust kui aktsiise vaadates), siis EL riikide hulgas on viimase kümnendi jooksul olnud **tarbimismaksude efektiivne määr tõusutrendis** (2009 15,7%, 2018 17,4%, vt Joonis 13). Eestis on efektiivne maksumäär EL-27 keskmisest kõrgem, samuti on Eestis kõrgem tarbimismaksude osakaal maksutulust (Eestis 40,3%, EL-27 27,8%).



Joonis 14. Efektiivne maksumäär tarbimisele Eestis ja EL-27 riikides, 2007-2019

Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

OECD riikide hulgas on tarbimismaksude osakaal SKP-st püsinud stabiilsena 10,3% juures (Eestis 13,3%), moodustades kogu maksutulust 30,8% (Eestis 40,3%).¹⁹

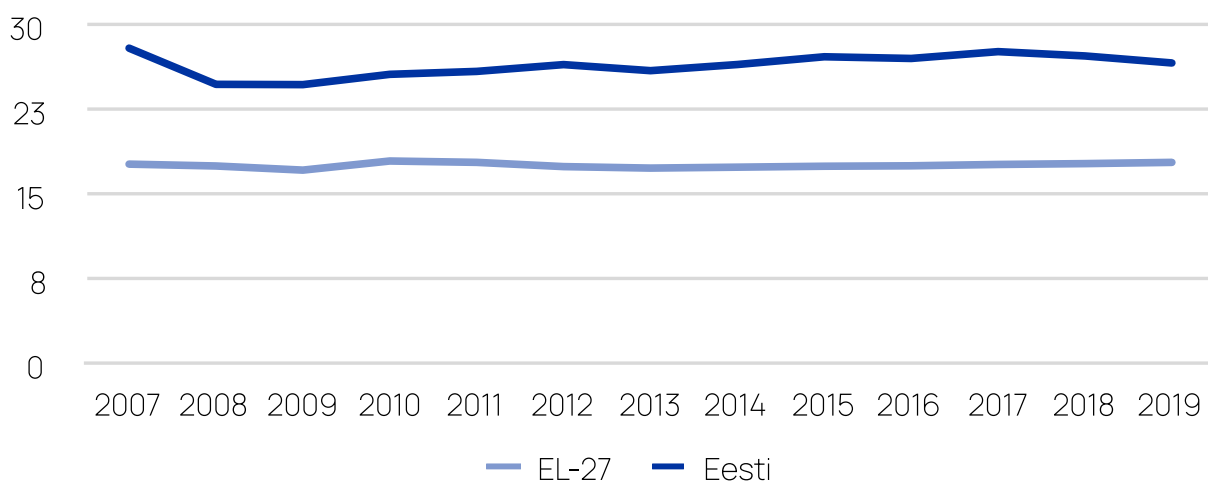
¹⁹ OECD. Consumption Tax Trends 2020.

7.2. Käibemaks

Käibemaksu üldine määr on Eestis 20%. Lisaks sellele on kasutusel vähendatud määr 9%, mida rakendatakse raamatutele, ajakirjadele, ravimitele ja majutusteenustele.

7.2.1. Maksutulu senised trendid

OECD riikide hulgas tõusis käibemaksu keskmine osakaal maksutulust 2 protsendilt 1965. aastal 20 protsendini 2003. aastal ning on sellel tasemel ka stabiliseerunud. EL riikide hulgas on see viimase kümnendi jooksul moodustanud ligikaudu 18 protsenti maksutulust. Eestis on käibemaksu osatähtsus maksutulust suurem – ligi 27 protsenti.



Joonis 15. Käibemaksu osakaal maksutulust EL riikides ja Eestis 2007-2019, %
Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

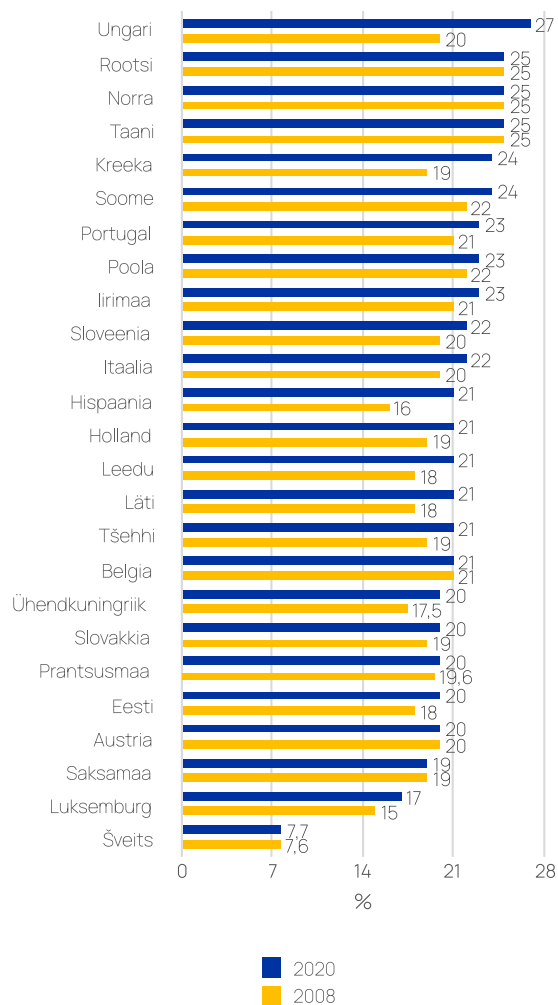
7.2.2. Muudatused teistes riikides

EL riikides tõusis keskmine käibemaksumäär määr 2009-2015, aga sealt edasi on olnud stabiilne (21,5%).

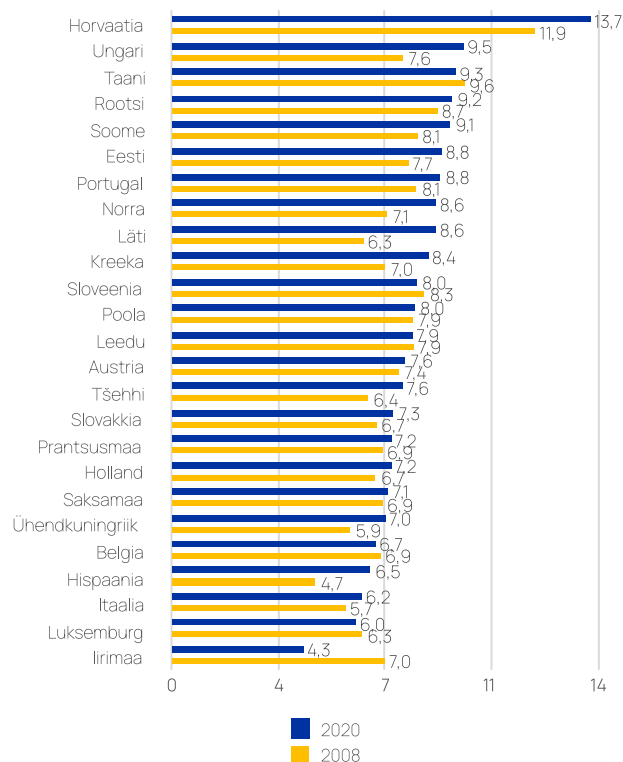
Euroopa Liidu direktiivi²⁰ kohaselt on liikmesriikide jaoks kohustuslik rakendada harilikku käibemaksu määra vähemalt 15% (praktiliselt rakendatav madalaim määr on 17% Luksemburgis ja kõrgeim 27% Ungaris). Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära, mis ei või olla madalam kui 5 protsenti.

Paljud riigid on tõstnud käibemaksu määra võrreldes 2009. aasta majanduskriisi eelse ajaga (vt Joonis 17). Suuremate kasvudega paistavad silma Ungari (20%-lt 27%-le), Kreeka (19%-lt 24%-le) ning Hispaania (16%-lt 21%-le). Samas kui vaadata käibemaksu tegelikku laekumist osakaaluna SKP-st, siis seal on muutused olnud vaoshoitumad, sh ka riikides, kus käibemaksu määr tegi suure hüppe (vt Joonis 18).

²⁰ Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006



Joonis 17. Käibemaksu määrad valitud Euroopa riikides, 2008 ja 2020.
Allikas: OECD (2020b).



Joonis 18. Käibemaks osakaaluna SKP-st valitud Euroopa riikides, 2008 ja 2019.
Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

7.2.3. Maksutulu mõjutavad globaalsed trendid

Globaalselt on käibemaks valitsuste jaoks muutumas maksutulu kogumise üheks eelistatumaks instrumendiks.²¹ Osalt on see olnud tingitud riikide püüdlustest pakkuda konkurentsivõimelisemaid tingimusi ettevõtte tulumaksu osas. Teisalt aga pakub käibemaks võimalusi tehingute andmeid parema jälgimise alla võtta: oluline trend on **maksu administ reer imise digi tal iseer imine ja reaajalahenduste kasutuselevõtt**. Nt võtab Prantsusmaa 2023-2025 järkjärgult kasutusele e-arvete süsteemi (algul suuremad, pärast kõik ettevõtted), kus info liigub automaatselt ka maksuametile. 2021. aasta juulist rakendatakse kohustuslike e-arvete süsteemi Kreekas. Mitmed teised Euroopa riigid kas juba astuvad või plaanivad astuda samme selles suunas. E-arvete administreerimise ja jälgimise läbipaistvuse suurendamiseks on väljatöötamisel ka plokiahela põhised lahendused.

Käibemaksul on tululiigina paljudes riikides kasvupotentsiaali isegi olukorras, kus üldine käibemaksu määr jääb stabiilseks, tulenevalt käibemaksupettuste levikust ja võimalustest nende ohjamiseks (nt eelnimetatud e-arvete süsteemid). OECD kasutab indikaatorit VRR (VAT Revenue Ratio), mida arvutatakse kui käibemaksu osakaalu lõpptarbimisest suhtena standardsesse käibemaksu määra. Keskmiselt on see OECD riikides 0,56, mis viitab sellele, et 44% potentsiaalsest teoreetilisest käibemaksu laekumisest jääb kogumata. Sellel on erinevaid põhjuseid – lisaks käibemaksupettustele tuleneb see ka maksuerisustest ja -soodustustest, ettevõtete poolsest maksuplaneerimisest ja -optimeerimisest. Eestis on see näitaja 0,76, mis on OECD kolme kõrgeima hulgas (Luxembourgis 0,89, Uus-Meremaal 0,99). Eestis on käibemaksu laekumist oluliselt parandanud ettevõtetele alates 2014. aasta novembrist kehtiv kohustus deklareerida rohkem kui 1000 eurosed arved (juba aastal 2015 tõstis see käibemaksu laekumist ca 100 miljoni euro võrra).²²

Käibemaksu laekumisel on kasvupotentsiaali ka tulenevalt kasvavast **e-kaubandusest**. Täna jääb oluliselt osalt e-kaubanduselt käibemaks laekumata (nt madala väärtusega saadetised Hiinast ja mujalt Euroopa Liitu). Trend on sellise kaubanduse suuremale hõlmamisele käibemaksuga. OECD juhib standardite kehtestamist käibemaksule online teenuste ja digitaalsete toodete osas.

²¹ PWC. Paying Taxes 2020.

²² MTA: 1000-euroste arvete deklareerimine on ennast õigustanud. Postimees, 30. jaanuar 2017

Diskuteeritakse võimaluse üle maksustada rahvusvahelisi lennureise käibemaksuga, aitamaks sisestada selle tegevuse keskkonnavälismõjusid.

Kokkuvõttes on käibemaks rahvusvaheliselt kõige suurema kasvupotentsiaaliga maksutulu allikas. Selle maksubaas on lai, administreerimine on võrreldes paljude teiste maksuliikidega lihtne ning omab märkimisväärselt digitaliseerimise ja reaalajalahenduste potentsiaali. Maksuerandite rakendamise ja käibemaksupettuse leviku tõttu on seni paljudel riikidel jäänud saamata oluline osa teoreetiliselt võimalikust maksutulust ning innovatiivsete lahenduste kasutuselevõtt võib aidata maksutulu kasvatada isegi maksumäärade samaks jäädes. Eesti aga on selles osas erandlik ja rahvusvahelistest trendidest ees – käibemaksu (ja laiemalt tarbimismaksude) osakaal maksutulust on meil juba praegu oluliselt kõrgem kui enamikus Euroopa riikides ning ka teoreetiliselt saamata jäävat maksutulu hinnatakse võrdlemisi madalaks. Kaaludes Eestis tarbimismaksude tõstmise potentsiaali, tuleks arvestada nende regressiivset iseloomu (tarbimiseks kulub suurem osa sissetulekust madala sissetulekuga leibkondadel) ning juba praeguseks saavutatud kõrget taset.

8. Keskkonnamaksud

Keskkonnamaksude alla kuuluvad saastemaksud, ressursimaksud, energiamaksud ning transpordimaksud.

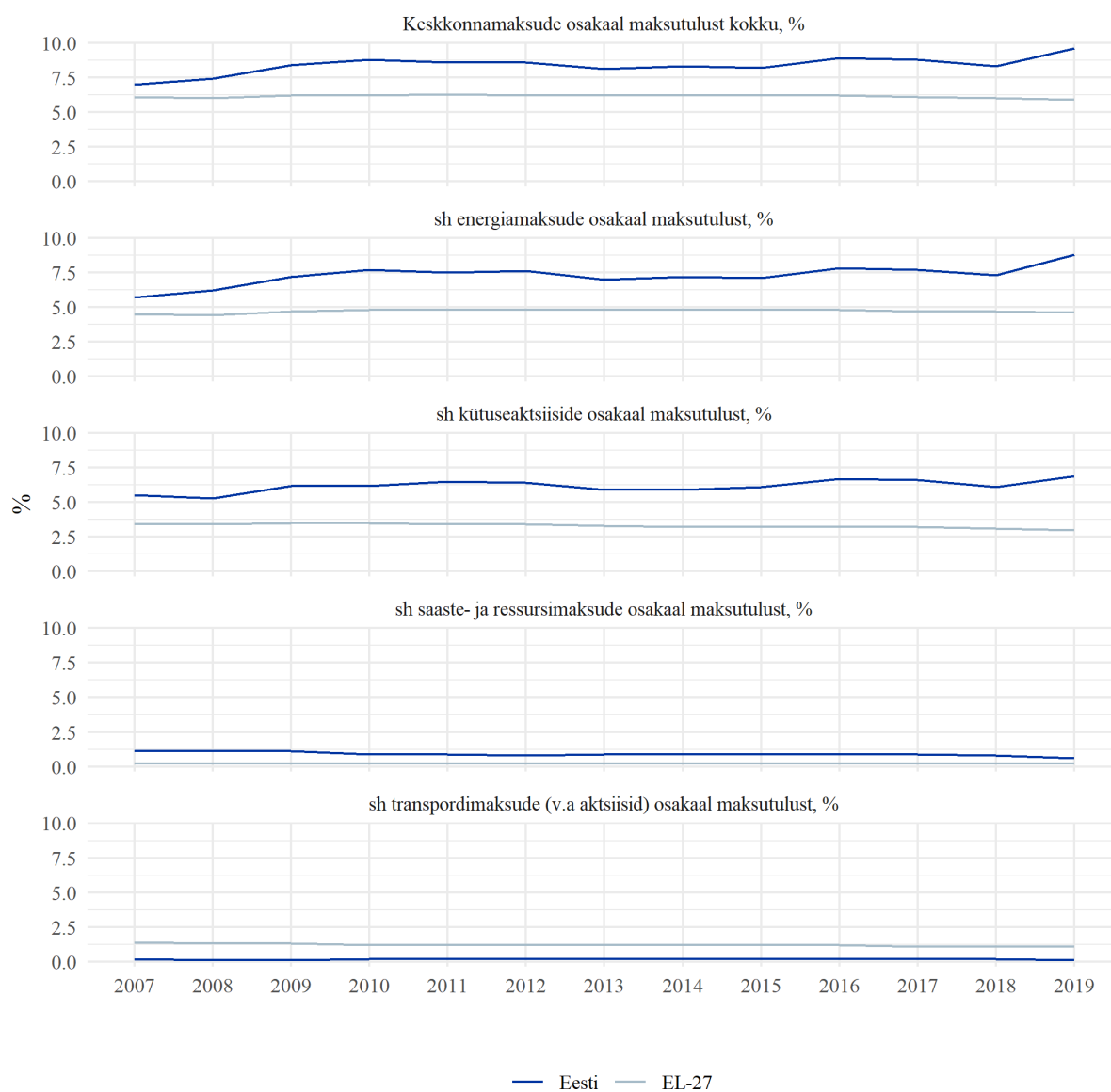
Eestis rakendatakse järgmisi keskkonnamakse:

- **saastemaksud:** keskkonnatasud (saasteainete heitmise eest välisõhku, veekogusse, põhjavette või pinnasesse; jäätmete kõrvaldamine ladestamise teel prügilasse), pakendiaktsiis
- **ressursimaksud:** keskkonnatasu kasvava metsa uuendusraie, maavaravaru kaevandamise, veevõtu, kalapüügi ja jahipidamise eest
- **energiamaksud:** kütuseaktsiis ja elektriaktsiis
- **transpordimaksud:** raskeveokimaks, riigilõiv mootorsõidukite, laevade ja õhusõidukite registreerimise eest

8.1. Maksutulu senised trendid

EL riikides on keskkonnamaksude osakaal SKP-s olnud stabiilne aastast 2012, jäädes veidi alla 2,5% (EL-s kogub keskkonnamaksudena enim Sloveenia – 4,5% SKP-st). Eestis kogutakse keskkonnamaksudena veidi enam kui EL keskmine (2,9%); võrreldes 2000. aastaga on keskkonnamaksude tulu osakaal SKP-st kasvanud 70%.

Keskkonnamaksude struktuuris on Eestis EL keskmisest kõrgem energia ja saastamise maksustamine, madalam transpordi maksustamine. Valdav osa keskkonnamaksude tulust nii Eestis kui EL-s keskmiselt tuleb energia maksustamisest, sellest omakorda suurema osa moodustab kütuseaktsiis (Joonis 16).



Joonis 19. Keskkonnamaksude osakaal maksutulust Eestis ja EL-27 riikides
Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

8.2. Muudatused teistes riikides

Nagu eelmises alapeatükis märgitud, võib viimastel aastatel märgata trendi keskkonnamaksude tõusu suunas. Erinevates riikides on selleks kasutatud mõnevõrra erinevaid lahendusi:

- Lihtsaim ja ka levinuim on **kütuseaktsiiside tõstmine**: nt 2020. aastal kasvas see kuues OECD riigis, sh Soomes, Lätis ja Leedus.
- On märke trendist **elektrienergia kasutuse** suurema maksustamise suunas (kõrgemad maksud elektritarbimisele ärikasutajatele Hollandis ja Iirimaa, uus võrguhooldustasu Lätis).
- Lisaks maksudele lähenetakse keskkonnakahju õiglasele hinnastamisele läbi **heitmekaubanduse süsteemide** arendamise. Nt kehtestati Hollandis CO₂ tonnihinnale miinimumlävend (ajas kasvav, aastaks 2030 jõuab tasemeni 31.90 eurot); kui EL heitmekaubanduse süsteemi raames langeb hind miinimumist madalamale, kogutakse hinna ja miinimumtaseme vahe siseriikliku süsinikumaksuna. Ka Saksamaal käivitub aastal 2021 uus siseriiklik heitmekaubandussüsteem transpordi ja kütte tegevusaladele, mille tuludest rahastatakse kliima- ja sotsiaalprogramme.
- Saksamaal on vastu võetud laiem keskkonnameetmete pakett, mis sisaldab lennundusmaksudetõusu, käibemaksulangetust pikamaaraudteetranspordile, maksusoodustusi hoonete soojustamisele ja energiatõhususe tõstmisele.

8.3. Maksutulu mõjutavad globaalsed trendid

Enesestmõistetavalt on oluliseks globaalseks trendiks üha aktuaalsem **kliimamuutus** ja sellega seotud väljakutseks süsinikuheite ohjamine. Kuna süsinikuheite väliskulu (tegelik kulu, mida see põhjustab kliimamuutuse näol) on kõrgem kui kulu heidet põhjustava toote tarbijale, kasutatakse süsinikumakse, aktsiise jm instrumente, et kulu sisestada ehk kajastada tegelikult hinnas. Jätkuvalt eksisteerib aga lõhe süsihappegaasi tegeliku kulu ja keskkonnakahju vahel (*carbon pricing gap*): OECD (2018) hinnangul on Eestis süsinikuheite hinnatud 71% madalamalt kui referentstase (30 eurot/t), OECD riikides keskmiselt on vastav näitaja 76,5%. Seega on potentsiaali süsiniku maksustamise kasvuks tulevikus.

Kliimamuutuse ohjamiseks võidakse kokku leppida erinevaid uusi fiskaalseid instrumente. Kuna suur osa kasvuhoonegaaside heitest tuleb tänapäeval Hiinast, on üheks võimalikuks instrumendiks nt Hiina (ja ka teiste riikide) importtoodetele **süsinikutollide** või nendega ekvivalentsete instrumentide kasutuselevõtt EL riikides (nt hõlmates süsinikuintenstiivsete toodete impordi heitmekaubanduse süsteemi). See aitab ka ühtlustada konkurentsitingimusi EL turul, et siinsed tootjad ei peaks konkureerima importtoodetega, mille hinnas CO₂ emissioon adekvaatselt ei kajastu. Paraku ei mõjuta impordi süsinikutoll EL kaupade konkurentsivõimet kolmandate riikide eksporditurgudel, kus neil tuleb konkureerida heitmekaubandussüsteemiga hõlmamata ettevõtete toodanguga.

Kuigi maanteet ranspordis kasutatavad kütused on maksustatud süsinikumaksuga, ei pruugi see olla piisav kõigi selle transpordiliigi väliskulude sisestamiseks (lisaks kliimamuutusele ka lokaalne õhusaaste, müra, liiklusummikud, õnnetused), mistõttu on võimalik, et tulevikus leitakse olevat põhjendatud maksukoormuse tõus läbi **kütuseaktsiiside kasvu**. Samas tuleb kütuseaktsiiside kui maksutulu allika juures arvestada, et tarbijad reageerivad maksudega loodud hinnamotivaatoritele käitumuslike muutustega – kallim kütus kiirendab alternatiivsete energiakandjate kasutuselevõttu, millelt aktsiisi ei laeku. Hinnangute kohaselt võib nt ainuüksi elektrisõidukite kasutuselevõtt lähema kümnendi jooksul vähendada aktsiisilaekumist 100 mln euro võrra (Arenguseire Keskus 2021). Oluline on ka naaberriikide aktsiisipoliitika: kui kütuseaktsiiside tase on lähiriikides madalam, tekib maksutulu leke teistes riikides tankimise tõttu maanteevedudel. Samuti piiravad kütuseaktsiiside tõstmise võimalusi jaotuslikud kaalutlused (nt milliseid elanikkonna rühmi hinnatõus tabab valusamalt).

EL on ümber vaatamas **heitmekaubanduse skeemi**. Plaanide kohaselt karmistatakse heitmete piirmäärasid, ümber võidakse vaadata kauglennuliinide kohtlemine (praegu ei ole skeemi hõlmatud) ning luua heitmekaubandussüsteem ka maanteetranspordis tekkiva heite adresseerimiseks.

Kokkuvõttes tuleks keskkonnamaksude potentsiaali maksutulu allikana hinnates eristada lähematjakaugematperspektiivi. Lähemasperspektiivison suundumused maksukoormuse kasvu suunas. Kuna aga see on suunatud eeskätt käitumuslikule muutusele – fossiilsete kütuste põletamise asendamise keskkonnasõbralikemate energiaallikatega – tähendab see pikemas perspektiivis praeguste keskkonnamaksude maksubaasi vähenemist. Võimalik, et see viib peavad seetõttu fossiilsete kütuste ja CO₂ heite põhiste maksude asendumiseni laiemalt defineeritud maksubaasiga energiamaksudega.

9. Varamaksud

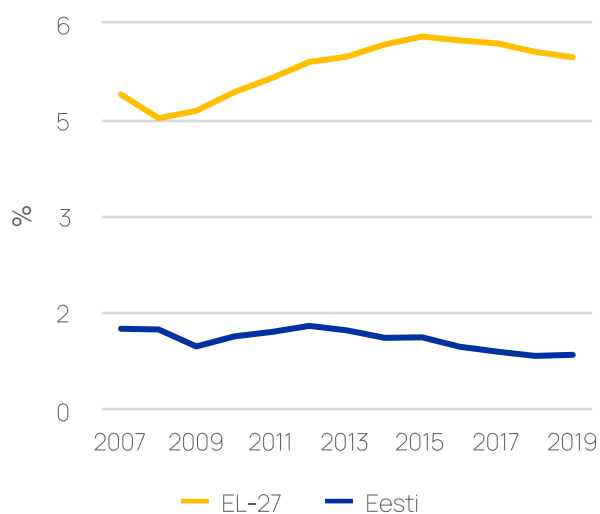
Varamaks on maks, mille baasiks on mingi vara (nt maa, kinnis- või vallasvara) rahaline väärtus. Varamaksud hõlmavad nt:

- kinnisvaramakse, sh nii ühekordsed maksud kinnisvaratehingutelt kui regulaarsed maksud,
- makse netovaralt (maksubaasiks oleva vara väärtusest on lahutatud kohustused),
- makse pärandvaralt ja kinkidelt,
- makse finants- ja kapitalitehingutelt (nt tehingud väärtpaberitega ja ettevõtete osalustega).

Eestis kehtiv varamaks on maamaks, samuti tuleb kinnisvaratehingute puhul tasuda riigilõivu kinnistusraamatu toimingute eest.

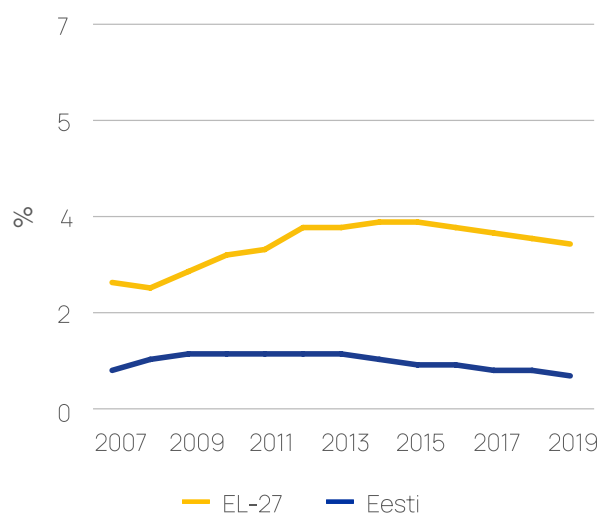
9.1. Maksutulu senised trendid

Varamaksude osakaal maksutuluses on enamikes riikides üsna madal. EL riikides on varamaksude osakaal maksutuluses alates 2008. aastast veidi kasvanud (4,5 protsendilt 5,5 protsendile, vt Joonis 17). **Eestis on varamaksud EL madalaimad** (EL-27 2,5% SKP-st, Eestis ca 0,3%).



Joonis 20. Varamaksude osakaal maksutulust Eestis ja EL-27 riikides, %

Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

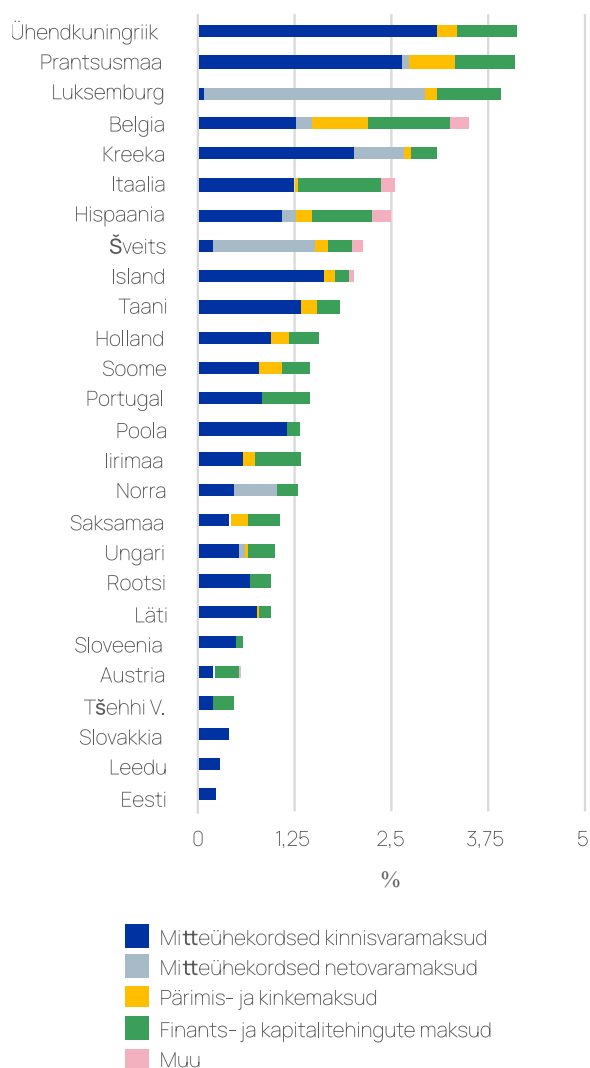


Joonis 21. Kinnisvaramaksude osakaal maksutulust Eestis ja EL-27 riikides, %

Allikas: Euroopa Komisjon, DG TAXUD

Varamaksud hõlmavad nt:

- kinnisvaramakse, sh nii ühekordsed maksud kinnisvaratehingutelt kui regulaarsed maksud,
- makse netovaralt (maksubaasiks oleva vara väärtusest on lahutatud kohustused),
- makse pärandvaralt ja kinkidelt,
- makse finants- ja kapitalitehingutelt (nt tehingud väärtpaberitega ja ettevõtete osalustega).



Joonis 22. Tulu varamaksudest valitud Euroopa riikides 2018, % SKP-st
Allikas: OECD (2020)

Erinevates riikides on varamaksude eri liikide osatähtsused erinevad (vt Joonis 19), valdavalt domineerib siiski kinnisvara või netovara maksustamine. Väga erinevad on riigiti ka varamaksude baasid (nt kas maksubaasiks vara või netovara väärtus, mis alustel määratakse kinnisvara maksustamishind, milliseid erandeid rakendatakse peamisele eluasemele, milline on maksuvaba määr jm) ja maksumäärad (mõnedes riikides progresseeruvad, mõnedes mitte).

9.2. Muudatused teistes riikides

Varamakse peetakse üheks vähem moonutavaks ja vähem majanduskasvu ohustavaks maksuks, kuid pahatihti on tegu valijate hulgas ebapopulaarsete ning seetõttu poliitiliselt ebastabiilsete maksudega. Varamaksude reforme ja maksuparameetrite muutusi on OECD riikides viimastel aastatel olnud arvukalt (OECD 2020). Esindatud on nii maksude langetamised (varem pigem kõrgete varamaksudega riikides) kui ka maksukoormuse suurenemine kas määrade tõusu või maksubaasi laiendamise, kuid ülekaalus on maksukoormust suurendavad reformid. Mõned näited hiljutistest reformidest:

- Mitmes riigis on hiljuti tõstetud **kinnisvaramakse**. Kinnisvara maksukoormuse kasv võib toimuda läbi erinevate parameetrite muutumise: nt langetati Leedus maksuvaba piiri mitteärikinnisvara puhul 220 tuhandelt 150 tuh euronile ja ärikinnisvara maksu määra tõsteti 0,3 protsendilt 0,5-ni.
- Osades riikides on tõstetud makse ja lõive kinnisvaratehingutelt: nt tõusid need Hollandis 6%-lt 7%-le ning Lirimaa 6%-lt 7,5%-le.
- Lirimaa tõusis **pärimismaksu** vaba piirmäär 320 tuhandelt 335 tuhande euronile (ibid.).
- Näitena varamaksude vähendamisest võib tuua Prantsusmaa, mis loobus 2018. aastal maksust 1,3 mln eurose netovaraga isikute varale (nn „solidaarsusmaks“), asendades selle kinnisvaramaksuga.

9.3. Maksutulu mõjutavad trendid

Mitmetes riikides võib välja tuua pikemaajalisi trende, mis on andnud alust üleskutseteks maksustada vara senisest suuremas ulatuses. Üheks neist on **kinnisvarahindade tõus** suuremates linnades, mis on andnud panuse ka üldisemasse varalise ebavõrdsuse suurenemisse (Fuller et al 2019). Võib spekuloida, et selle trendi jätkumine sõltub mingil määral sellest, millist väärtust annab elu- ja töökohtadele tulevikus linnade poolt pakutav geograafiline koondatus – kui täna on töötamisel suures linnas selge majanduslik väärtus kõrgemate töötasude näol, siis tulevikus võib kaugtöö levik seda mõju nõrgendada.

Varamaksudest laekuva tulu võimalikule kasvule tulevikus töötab vastu lisaks poliitilistele tsüklitele ka **maksuplaneerimine**. Nii on näiteks pärimismaksu kirjeldatud kui keskklassi maksu, mis jõukate jaoks on vabatahtlik – leidub hulgaliselt võimalusi maksu optimeerimiseks neile, kes suudavad endale lubada tipptasemel nõustamisteenust (Agyemang 2019). See, millised instrumendid maksude optimeerimiseks on kättesaadavad, sõltub mitte ainult siseriiklikust seadusandlikust raamistikust, vaid ka võimalustest teistes jurisdiktsioonides, sh nn maksuparadiisides (nt erinevat liiki trustid, osalused ettevõtetes kombinatsioonid piiratud juurdepääsuga omanikuinfole, esitajaväärtpaberid jm). Ühe riigi suutlikkus hoida kontrolli all vara peitmise võimalusi on paratamatult piiratud, mistõttu selliste vahendite kasutamise võimaluste piiramine sõltub riikidevahelise koostöö edukusest.

Finantstehingute maks (eesmärgiga kas muuta kallimaks spekulatiivseid tehinguid ja seeläbi vähendada turgude volatiilsust või suunata maksukoormust jõukamate elanikkonnagruppidesuunas) on kehtestatud mitmetes riikides ülemaailma, sh ka Euroopas (Belgia, Soome, Prantsusmaa, Kreeka, Itaalia, Hispaania, Poola, Rootsi). Maksubaasi osas (milliste finantsvaradega ja kelle poolt tehtavaid tehinguid maksustatakse ja milliseid mitte) on detailides riigiti palju erinevusi. Algatatud (esmakordselt EL komisjoni poolt 2011 ja taas alustatud Portugali eesistumise raames) on diskussioon finantstehingute maksustamiseks EL tasandil.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et varamaksud on maksutulu allikate hulgas püsinud väikese, kuid stabiilse osakaaluga. Võimalik, et kinnisvara hinnakasvust tulenev ebavõrdsuse kasv tingib tulevikus survet varamaksude kasvuks. Teisalt on varamakse alati pidurdanud nende ebapopulaarsus valijate hulgas (koormates eriti madala sissetulekuga, kuid kõrge väärtusega vara omavaid inimesi), samuti maa ja vara hindamisväärtuse aeglane kaasajastamine. Varamaksude kasvu tuluallikana on tagasi hoidnud ka suuri tööstushooneid kasutavate ettevõtete vähenemine.

Eestis seevastu võib varamaksude kasvupotentsiaal olla suurem, arvestades nende seni madalat taset – teistes OECD riikides on selle osakaal maksutulust u 5 korda kõrgem kui meil.

10. Kokkuvõte

Kui vaadata maksutulu struktuuri n-ö suurt pilti – seda, millelt maksu kogutakse – on näha, et Euroopa Liidus on see püsinud viimase kahekümne aasta jooksul vägagi stabiilsena hoolimata märkimisväärtetest tehnoloogilistest, majanduslikest, institutsionaalsetest ja demograafilistest muutustest. Minevikuandmete pealt on raske ekstrapoleerida selget suundumust tööjõu maksustamiselt tarbimise, vara või ettevõtlustulu maksustamisele. Samuti on minevikus stabiilne olnud riikide maksutulu osakaal sisemajanduse kogutoodangus. Seega nähtub, et maksusüsteemid suudavad mõõdukate kohandustega üle elada küllalt olulisi muutusi ühiskonnas ja majanduses, vajamata alati radikaalset ümberdisainimist. Samas on tulevikku vaadates erinevate maksuliikide osas päevakorras tähelepanuväärseid muudatusi ja staatiliseks maksude maailma pidada ei saa.

Tööjõumaksudest kogutava tulu seisukohast ei ole ettenähtavad demograafilised arengud soodsad. Eeldades, et neid arenguid ei kompenseeri ulatuslik sisseränne, väheneb eesootavatel kümnenditel tööealise rahvastiku osakaal ja kasvab vanemaealiste oma. Eakate inimeste hõive küll kasvab tulenevalt pensioniea tõusust ja nende hõivet toetavatest tööturumeetmetest, kuid sellele seab piirid vanusega kaasas käiv tervises seisundi halvenemine. Tööjõumaksude laekumist ohustab ka automatiseerimise ning tehisintellekti areng, mis võimaldab tulevikus asendada üha keerukamate tööde tegijaid. Tehnoloogia areng on toetanud ka uute töövormide (nt virtuaaltöö, platvormitöö) teket, mille käsitlemine maksustamise osas vajab lahendamist. Vähenev maksubaas jätab tulevikus valikuteks kas tööjõu maksukoormuse tõusu või mõne teise maksu- või tululiigi osatähtsuse suurenemise.

Ettevõtetulumaksu mõjutab mitu erinevasuunagatrendi. Rahvusvaheliselt koordineeritud püüdlused takistada maksudest kõrvalehoidmist ning reguleerida digitaalsete teenuste maksustamist avaldavad survet maksukoormuse kasvuks, vähendades mõnevõrra võimalusi maksude optimeerimiseks. Teisalt jääb riikidevaheline maksukonkurents investeringute ligimeelitamisel siiski alles ka ühiselt kokkulepitud reeglite korral.

Käibemaks on maksu rahvusvaheliselt kõige suurema kasvupotentsiaaliga maksutulu allikas. Selle maksubaas on lai, administreerimine on võrreldes paljude teiste maksuliikidega lihtne ning omab märkimisväärt digitaaliseerimise ja reaaliajalahenduste potentsiaali. Maksuerandite rakendamise ja käibemaksupettuse leviku tõttu on seni paljudel riikidel jäänud saamata oluline osa teoreetiliselt võimalikust maksutulust ning innovatiivsete lahenduste kasutuselevõtt võib aidata maksutulu kasvatada isegi maksumäärade samaks

jäädes. Eesti aga on selles osas erandlik ja rahvusvahelistest trendidest ees – käibemaksu (ja laiemalt tarbimismaksude) osakaal maksutulust on meil juba praegu oluliselt kõrgem kui enamikus Euroopa riikides ning ka teoreetiliselt saamata jäävat maksutulu hinnatakse võrdlemisi madalaks. Kaaludes Eestis tarbimismaksude tõstmise potentsiaali, tuleks arvestada nende regressiivset iseloomu (tarbimiseks kulub suurem osa sissetulekust madala sissetulekuga leibkondadel) ning juba praeguseks saavutatud kõrget taset.

Keskkonnamaksude koormus tulevikus ilmselt suureneb. Kuna aga need maksud on tüüpiliselt orienteeritud käitumuslike muutuste saavutamisele (keskkonda kahjustava tarbimise vähenemisele ja alternatiivide atraktiivsuse tõstmisele), väheneb nende maksubaassedavõrd, mida edukamaks nad selles osutuvad. Seepiirab keskkonnamaksude osatähtsuse kasvu tulevikupotentsiaali.

Varamaksud on maksutulu allikana väikese osatähtsusega ning minevikutrendidest ei nähtu selles osas märkimisväärsed arengusuundumusi.

Tulevikus võib varamaksude osatähtsus suureneda, kui kinnisvarahindade kasvust tingitud varalise ebavõrdsuse kasv viib surveni varamaksude tõstmiseks. Sellele võib aga takistuseks saada maksu ebapopulaarsus valijate hulgas ning maksu administreerimise kulukus.

Eesti maksustruktuur on Euroopa taustal küllaltki omanäoline. Kui mitmed riigid vaatavad käibemaksu kui laia baasiga ning võrdlemisi lihtsasti administreeritava maksutulu allika osatähtsuse suurendamise suunas, siis Eesti on selle trendi osas juba teistest ees – käibemaksu ja üldisemalt tarbimismaksude osakaal maksutulust on Eestil keskmise Euroopa riigiga võrreldes oluliselt kõrgem. Tarbimismaksude hulka kuuluvad ka keskkonnamaksude hulka loetavad elektri- ja kütuseaktsiis, mille panus maksutulusesse on Eestis samuti teiste riikidega võrreldes suhteliselt kõrge.

Kui tööjõumaksude osakaal on Eestis Euroopa keskmisega sarnane, siis ettevõtte tulumaksu ja varamaksude osa maksutulust on madal. Ettevõtte tulumaksu osas võivad rahvusvahelised suundumused meie maksusüsteemi arengut mõjutada: rahvusvahelised lepped maksubaasi ühtlustamiseks, maksudest kõrvalehoidmise tõkestamiseks ning digitaalsete teenuste maksustamiseks võivad tulevikus viia ettevõtte tulumaksu osakaalu suurenemiseni maksutulust sõltuvalt sellest, mil määral Eesti soovib ja suudab säilitada oma omanäolist ettevõtte tulumaksu süsteemi, kus jaotamata kasumit ei maksustada.

Varamaksude (nagu ka tööjõumaksude) arengud sõltuvad mitte niivõrd rahvusvahelistest suundumustest kui siseriiklikest tulevikuväljakutsetest, pidades silmas eeskätt üha vähenevat töökäte arvu ning suurenevat survet sotsiaalkindlustussüsteemile. Seniste demograafiliste arengute jätkudes võib ette näha vajadust kompenseerida palgafondi kui maksubaasi osatähtsuse vähenemist kas läbi tööjõumaksude parameetrite muutmise (teisisõnu maksutõusu kõigi või osade palgasaajate jaoks), varamaksude või mõne muu maksuliigi osatähtsuse kasvu.

11. Summary

In this paper, we summarize the main developments of European countries' tax systems, looking at both longer term trends as well as more significant reforms in recent years. We look at labour taxes (including the personal income tax and social security contributions), corporate income tax, consumption taxes, and property taxes.

The distribution of tax revenue by type of tax base (labour, capital, and consumption) has remained remarkably stable in EU countries over the past two decades, despite significant technological, economic, institutional, and demographic changes. Likewise, the overall share of tax revenue in GDP has remained stable. Based on past data, it is therefore not easy to extrapolate any broad trends or shifts away from one tax base and toward another, or to predict an inevitable increase or decrease in tax burdens. Tax structures, broadly considered in terms of the relative importance of the different tax bases, appear to be sufficiently resilient enough to survive, with moderate adjustments, fairly substantial societal and economic changes. That of course doesn't mean that there haven't been significant reforms and developments in individual taxes in many countries, or that they wouldn't be necessary in the future.

Foreseeable demographic developments in Estonia are not favourable for labour tax revenue. Assuming that these are not compensated by substantial immigration, the coming decades are going to bring a decrease in the share of the working age population and an increase of the share of the elderly. Although the rising pension age and active labour market measures supporting employment will increase employment among the elderly, age-related health problems will still mean their employment won't reach the levels of prime aged people. Other trends that might reduce labour tax revenue in the future include automation and the development of artificial intelligence, which will make it possible in the future to replace human labour in more and more complex jobs. Technological developments have also supported the emergence of new forms of work (virtual and platform work), the treatment of which in terms of taxation needs to be resolved. The diminishing tax base leaves the choice of either increasing the tax burden on labour or shifting it to another source of tax or other revenue.

Corporate income tax is affected by several different trends. Internationally coordinated efforts to limit tax evasion and regulate the taxation of digital services may to a certain extent exert upward pressure on the tax burden. On the other hand, the tax base remains mobile and some competition among tax jurisdictions will remain.

The value added tax has probably the greatest potential for growth as a source of revenue in many countries. It has a broad base, is easier to administer compared to many other types of tax and can be supported by digitalization and real time solutions. In many countries, improved administration has the potential to increase tax revenue even without raising tax rates. However, Estonia is somewhat exceptional in this regard – the share of VAT in tax revenue is already significantly higher than in most European countries, as is the VAT revenue ratio (the ratio of actual tax revenue to the maximum possible tax revenue). Should a shift be considered toward even greater share of consumption taxes, one should also consider their regressivity (since low-income households consume a larger share of their income) and the already high share in tax revenue.

The share of environmental taxes is probably on the increase. However, since these taxes are typically oriented toward behavioural change (reduction of harmful consumption and making alternatives more attractive), their base will be reduced to the extent the taxes are successful in achieving their primary aim. This will limit the potential of their importance as a source of tax revenue in the future.

Property taxes make up a small share of revenue and past data do not point to notable trends in this regard. In the future, property taxes might increase in importance if the growth in real estate prices leads to growth in inequality, leading to more pressure to raise taxes on property. This, however, could be constrained by the unpopularity of this type of tax as well as difficulty of administration.

Estonia's tax structure has several characteristics that make it stand out among other European countries. While several countries are looking to increase the share of VAT as a broad-based and easy to administer source of revenue, Estonia is already ahead of that trend – the share of VAT (and consumption taxes in general) is significantly higher in Estonia compared to other European countries.

While the share of labour taxes in tax revenue is similar in Estonia and the EU on average, the shares of corporate income tax and property taxes in tax revenue is smaller in Estonia. Corporate income tax may have some potential for increased share in tax revenue depending on whether Estonia is willing to continue with its system of taxing not all of corporate income but only distributed profits. International developments in developing common unified tax base definitions and combating tax evasion are relevant trends in the background that might influence that decision one way or the other.

Developments in property taxes in Estonia will depend on future domestic challenges, especially the declining share of the working age population and the increased pressure on the social security system. If current demographic trends continue, one can foresee the need to compensate the reduction of the base of labour taxes by either changing the tax parameters (in other words, raising taxes), or by increasing the importance of some other type of tax.

Acemoglu, D., Restrepo, P. (2020). Robots and jobs: Evidence from US labor markets. Journal of Political Economy, 128(6), lk 2188-2244.

Agyemang, E. (2019). Inheritance tax: what does the future hold? Financial Times, July 11, 2019.

Arenguseire Keskus (2021). Arenguseire: Elektrisõidukid vähendavad aktsiisilaekumisi ligi 100 miljonivõrra. <https://www.riigikogu.ee/arenguseirekeskus/arenguseire-elektrisoidukid-vahendavad-aktsiisilaekumisi-ligi-100-miljoni-vorra/>

Euroopa Komisjon, DG TAXUD: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en

Euroopa Komisjon (2020). Taxation Trends in the European Union, 2020 edition, Directorate-General for Taxation and Customs Union, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2020.

Fuller, G.W., Johnston, A., Regan, A. (2020). Housing prices and wealth inequality in Western Europe. West European Politics, 43(2), lk 297-320.

OECD (2017). Background Brief: Inclusive Framework on BEPS. <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

OECD (2018). Effective Carbon Rates 2018: Pricing Carbon Emissions Through Taxes and Emissions Trading, OECD Publishing, Paris. <https://doi.org/10.1787/9789264305304-en>

OECD (2019). Tax Policy Reforms 2019: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/da56c295-en>.

OECD (2020). Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/7af51916-en>

OECD (2020b). Consumption Tax Trends 2020. <https://doi.org/10.1787/152def2d-en>

OECD (2021). Tax wedge (indicator). doi:10.1787/cea9eba3-en

OECD. Stat, Taxing Wages: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>

Puur, A., Magnus Piirits, Luule Sakkeus, Martin Klesment, Raul Eamets, 2018. Hõivatud hõivestsenaariumide ja EIA rahvastikuproгноosi taustal. Arenguseire Keskus.

Eesti Rakendusüuringute Keskus CentAR

Rävala pst 11-8, 10143 Tallinn

centar@centar.ee

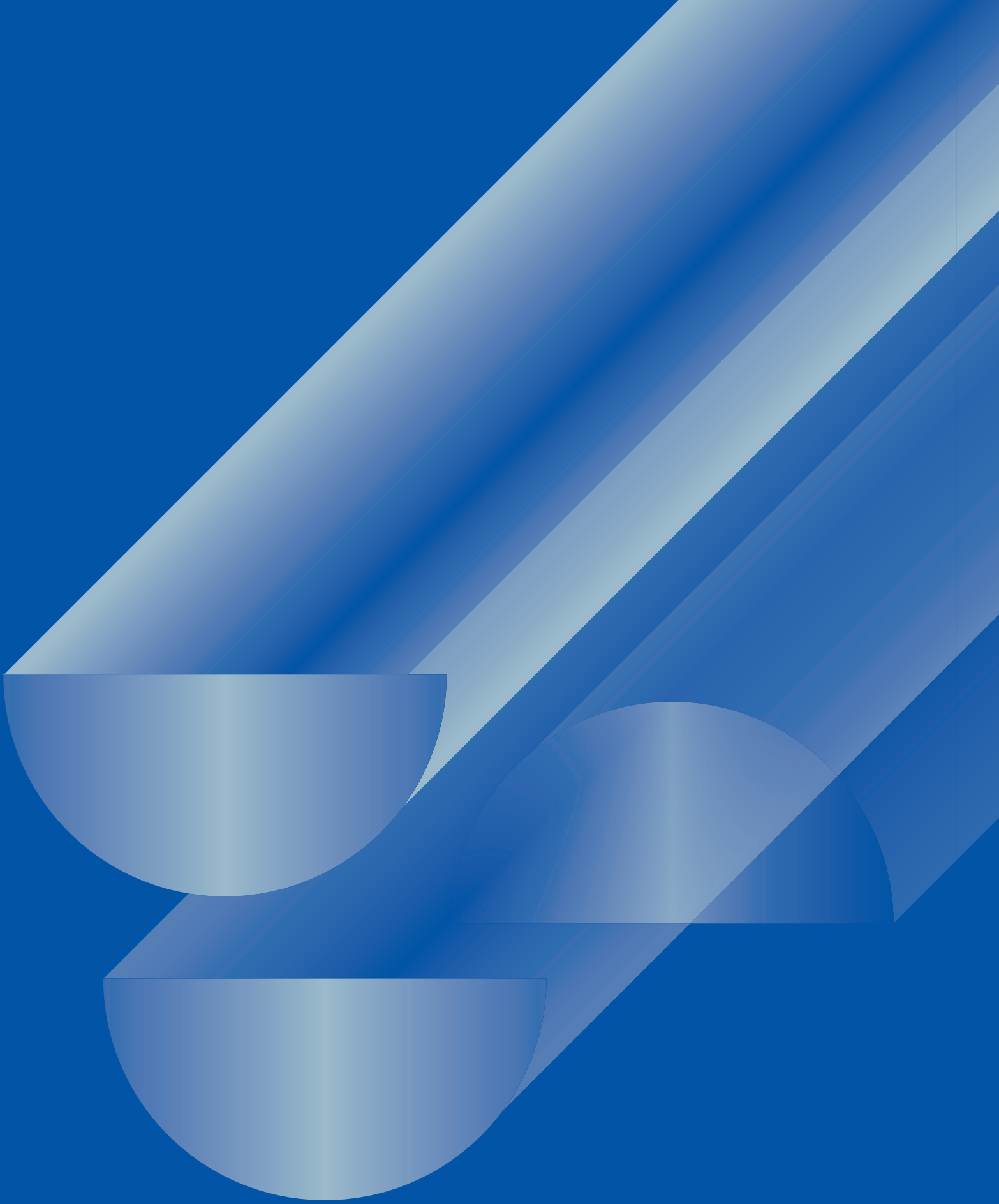
centar.ee

Arenguseire Keskus

Lossi plats 1a, 15165 Tallinn

arenguseire@riigikogu.ee

www.arenguseire.ee



ARENGUSEIRE KESKUS