

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Olga Lilleberg

BALTI RIIKIDE MAKSUSÜSTEEMIDE KONKURENTSIVÕIME

Lõputöö

Juhendaja: Indrek Saar, PhD

Tallinn 2019

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Finantskolledž	Juuni 2019
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Balti riikide maksusüsteemide konkurentsivõime</p> <p>Töö pealkiri võõrkeeles: Competitiveness of Baltic countries tax systems</p> <p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 45 leheküljest. Töös on kasutatud 61 allikat, millele on tekstis viidatud. Lõputöös autor keskendus Balti riikide maksusüsteemide konkurentsivõimelisuse võrdlusele. Vaatamata ühisele minevikule ja geograafilisele lähedusele on terve rida erinevusi Balti riikide maksusüsteemides ja ettevõtluskeskkonnast. Riigid tegelevad aktiivsel maksusüsteemi reformiga, et saavutada selle konkurentsivõimelisust.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks oli hinnata ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõimet Eestis võrreldes teiste Balti riikidega. Eesmärgi saavutamiseks oli püstitatud probleem: kui konkurentsivõimeline on Eesti maksusüsteem võrreldes teiste Balti riikide maksusüsteemidega?</p> <p>Töös antakse põhjaliku ülevaade ettevõtluse, ettevõtluskeskkonna ja konkurentsivõime olemusest ning nende vahelistest seostest. Kirjeldatakse maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmise võimalustest, antakse üldine ülevaade Läti, Leedu ja Eesti maksusüsteemide peamistest tunnustest ning võrreldakse Balti riikide maksusüsteemide konkurentsivõimet väljendavaid näitajaid. Lõputöös jõudis töö koostaja järeldusele, et Balti riikides on kaks sarnasel tasemel riiki. Eesti ja Läti maksusüsteemid on Balti riikidest konkurentsivõimelisemat. Leedu maksusüsteem erineb nii maksude sisust kui ka üldiselt maksusüsteemi struktuuri poolest. Kuigi Leedu maksusüsteem on kõige vähem konkurentsivõimeline, siiski riigis tegeletakse selle arendamisega.</p> <p>Edaspidi soovitatakse teostada ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõime analüüsi peale Balti riikide ka teistes maailma riikides.</p>	
Võtmesõnad: maksusüsteem, konkurentsivõime, Balti riigid, ettevõtlus	
Võõrkeelsed: tax system, competitiveness, Baltic countries, entrepreneurship	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
<p>Töö autor: Olga Lilleberg</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Indrek Saar	Allkiri:
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Kerly Randlane	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1. ETTEVÕTLUSKESKKOND JA MAKSUSÜSTEEMI KONKURENTSIVÕIME MÄÄRATLEMINE	7
1.1. Ettevõtluskeskkonna ja maksusüsteemi konkurentsivõime vahelised seosed.....	7
1.2. Maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmine varasemates uuringutes	13
2. BALTI RIIKIDE MAKSUSÜSTEEMIDE KONKURENTSIVÕIME	20
2.1. Balti riikide maksusüsteemid.....	20
2.2. Balti riikide ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõime analüüs	29
KOKKUVÕTE.....	36
SUMMARY	39
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU.....	40

SISSEJUHATUS

Üheks tähtsaks ettevõtluskeskkonna kujunemise osaks on riigi maksusüsteem. Maksusüsteemi lihtsus ja selle koormus mängib suurt rolli ettevõtluskeskkonna kujundamisel. Mida lihtsam on maksusüsteem, seda atraktiivsem on ettevõtjate jaoks ka riik. Viimastel aastatel Balti riigid on aktiivselt reforminud enda maksusüsteeme ja ettevõtluskeskkonda, eesmärgiga tõsta rahvusvahelist konkurentsivõimet.

Teema aktuaalsus seisneb Maksu- ja Tolliameti seisukoha muutuses. Keskmis on ettevõtja tegutsemise ja arengu toetamine. Tegeletakse selle seose loomise ja tugevdamisega. Nii maksumaksjatega suhtlemine muutus aina toetavamaks, kui ka maksusüsteemi arendatakse selliselt, et saada rahvusvaheliselt konkurentsivõimeliseks ning neutraalseks, mis toetab majanduskasvu ja soodustab äritegevust, tuues samal ajal riigieelarvesse maksutulu.

Uuritava teema aktuaalsust rõhutavad kaks strateegilist dokumenti. Eesti ettevõtluse kasvustrateegias 2014-2020 on välja toodud, et maksusüsteem sisaldab mitmeid ettevõtluse vaatepunktist positiivseid omadusi, samas pakkudes võimalusi edasisteks arenguteks. Dokumendis väidetakse, et Eesti vajab rahvusvahelises konkurentsivõimeliseks ajaga kaasas käivat ja ettevõtjasõbralikku maksusüsteemi. (Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2013)

Teiseks, teema aktuaalsust rõhutab Maksu- ja Tolliameti arengukava 2014-2020, nimelt periood 2017-2020, mille keskmis on ettevõtja tegutsemise ja arengu toetamine. Maksu- ja Tolliamet toetab ettevõtete tegutsemist ja arengut, pakkudes teenuseid, mis reaalset abistavad ettevõtete arendamist ja igapäevast tegutsemist. (Maksu- ja Tolliamet, 2017)

Teema uudsus seisneb selles, et töös keskendutakse Balti riikide maksusüsteemide konkurentsivõimelisuse võrdlusele. Autorile teadaolevat Sisekaitseakadeemias pole kirjutatud sarnase teemaga lõputöid. Tallinna Tehnikaülikoolis 2014. aastal on kirjutatud bakalaureusetöö, mille teema on „Riikide konkurentsivõime ja selle mõõtmine“, autor Rõbinskaja (2014). Töös on põhiteemaks üldiselt riikidevaheline konkurentsivõimele. Autorile teadaolevat pole kirjutatud töid, mis analüüsivad maksusüsteemi konkurentsivõimet.

Vaatamata ühisele minevikule ja geograafilisele lähedusele on terve rida erinevusi Balti riikide maksusüsteemides ja ettevõtluskeskkonnas. Riigid tegelevad püsivalt maksusüsteemi arenduse, eesmärgiga muuta maksu- ja ettevõtluskeskkonda

konkurentsivõimelisemaks. Viimastel aastatel Leedu on aktiivselt tegelenud maksusüsteemi reformimisega. Näiteks aastal 2017 tehti Leedus maksude tasumine lihtsamaks, väljastades eeldäidetud käibemaksudeklaratsioon, mis kiirendab käibemaksudeklaratsiooni esitamisest (World Bank Group, 2018, p. 143). Läti viis 2017. aastal läbi maksureformi, mille käigus oluliselt muudeti ettevõtte tulumaksusüsteemi, võttes eeskujuks Eesti tulumaksusüsteemi (Valsts ieņēmumu dienests, 2019a). Samuti ka Eesti tegeleb aktiivselt maksusüsteemi arenguga, tuginedes suures osas tarbimismaksudele ja muutes tulumaksusüsteemi progressiivsemaks. Eelnevalt tulenevalt autor püstitab lõputöö probleemi: kui konkurentsivõimeline on Eesti maksusüsteem võrreldes teiste Balti riikide maksusüsteemidega?

Lõputöö eesmärk on hinnata ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõimet Eestis võrreldes teiste Balti riikidega. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade ettevõtluse, ettevõtluskeskkonna ja konkurentsivõime olemusest ning nende vahelistest seostest.
2. Kirjeldada maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmise võimalusi.
3. Anda üldine ülevaade Läti, Leedu ja Eesti maksusüsteemide peamistest tunnustest.
4. Võrrelda Balti riikide maksusüsteemide konkurentsivõimet väljendavaid näitajaid.

Lõputöös kasutab autor kvantitatiivset uurimismeetodit, võrreldes Balti riikide maksusüsteeme ja hinnates ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõimet. Informatsiooni kogumiseks uuritakse Maailma Majandusfondi poolt avaldatud raportit *The Global Competitiveness Report 2017–2018* ning Maailmapanga poolt avaldatud *Doing Business 2019* ja *Tax Foundation* poolt tehtud raportit *International Tax Competitiveness Index 2018*. Samuti informatsiooni kogumiseks kasutatakse erialast kirjandust ja muid teemakohaseid allikaid.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis jagunevad omakorda alapeatükkideks. Esimene peatükk koosneb kahest alapeatükist. Esimeses alapeatükis on selgitatud ettevõtluse ja ettevõtja mõistet, antud ülevaade ettevõtluskeskkonna olemust ja selle komponentidest ning lähemalt avatud ettevõtluskeskkonna olemust avalikus sektoris. Lisaks antud alapeatükis autor annab ülevaate konkurentsivõime mõistest ning ettevõtluskeskkonna ja maksusüsteemi konkurentsivõime vahelisest seosest. Teises alapeatükis kirjeldab autor

maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmise võimalustest, kus toob välja maailma levinumaid uuringuid, ning kirjeldab nende hindamismetoodikat.

Teises peatükis annab autor ülevaate Läti, Leedu ja Eesti maksusüsteemist ja analüüsib võrdlevalt Balti riikide maksusüsteeme iseloomustavaid näitajaid. Esimeses alapeatükis autor annab ülevaate Balti riikide maksusüsteemi struktuurile ning kirjeldab analüüsivalt peamiseid riiklike makse, mis mõjutavad ettevõtlust ja toob välja nende erinevusi ja sarnasusi. Teises alapeatükis analüüsib autor Balti riikide maksusüsteemide konkurentsivõimet väljendavaid näitajaid. Võrdleb analüüsivalt riikide maksusüsteemi struktuuri, maksukoormust ning esitab tulemusi illustreerivalt.

1. ETTEVÕTLUSKESKKOND JA MAKSUSÜSTEEMI KONKURENTSIVÕIME MÄÄRATLEMINE

1.1. Ettevõtluskeskkonna ja maksusüsteemi konkurentsivõime vahelised seosed

Ettevõtete tegevusest sõltub majanduskasv ja selle kaudu riigi jõukus tervikuna. Selleks, et ettevõtlus riigis saaks hästi funktsioneerida, peab riik tegelema selle ettevõtluskeskkonna arendusega. Ettevõtluskeskkond määrab, millised on ettevõtete arenguvõimalused. Ettevõtluskeskkonna ja ettevõtluse mõisted on seotud ning selleks, et avada ettevõtluskeskkonna mõistet, peab lähemalt vaatama ettevõtluse ja ettevõtja olemust.

Sõna „ettevõtja“ pärineb 13. sajandi Prantsusekeelsest sõnast *entreprendre*, mis tähendab „midagi ette võtma“. 16. sajandi lõpuks kasutati antud mõistet isiku kohta, kes alustas äri. (Sobel, 2018) Akadeemilises mõttes ettevõtja mõistet tutvustas esmalt Richard Cantillon aastal 1725. Cantillon peetakse ka üheks ettevõtlusteooria rajajaks. Tema tõlgendab ettevõtjat, kui isikut, kellel on oskus riskida, näha ette ning võtta täielik vastutus oma otsustuste eest nii tavaolukordades kui ka ebatavalistes situatsioonides. R. Cantillon eristas selgelt ettevõtjaid, kes arvestasid oma ressursidega ning kes on tuginenud pigem kapitalile. (Chistakova, 2010, p. 94)

18. sajandi alguses populariseerisid Jean-Baptiste Say ja John Stuart Mill sõna ettevõtja akadeemilist kasutamist edasi. Nad rõhutasid, et väärtuse loomiseks on tähtis viia ressursid vähem tootlikest valdkondadest rohkem tootlikesse valdkondadesse. Enda raamatus „*Principles of Political Economy*“ John Stuart Mill viitas ettevõtjale, kui isikule, kes juhtis nii äri kui kandis isiklikku finantsrisiki. See andis selgema ülevaate ettevõtja ja omaniku vahel. Selgus seisnes selles, et äriomanikud, nagu aktsionärid, kannavad küll ettevõtjaga sarnast finantsrisiki, kuid ei osale ettevõtte igapäevases juhtimises. (Sobel, 2018)

Ettevõtja mõiste suhtes aitas progressile kaasa Joseph Aloïs Schumpeter. Tema tõlgendas ettevõtjat, kui innovaatorit, kes viib ellu muudatusi majanduses, võttes kasutusele uued vahendid ja meetodid. Aastal 1912 Schumpeter vaatles oma raamatus „*The Theory of Economic Development*“ organisatsioonilist tegevust, kui tootmisfaktorit ja nimetas seda ettevõtluseks. (Schumpeter, 2012, p. 20)

Ettevõtlusel on ühiskonnas väga tähtis roll. Ettevõtlus loob uusi töökohti ning on oluline majandusliku kasvu ja arengu saavutamisel. Ettevõtlus on mitmekülgne nähtus, millel puudub ühtne definitsioon. Seda võib analüüsida nii ressursina, protsessina kui ka tegutsemise vormina. Erinevad autorid on pakkunud mitmeid erinevaid definitsioone ettevõtlusele. Anu Laas enda raamatus „Ettevõtlus on elamise viis“ defineeris ettevõtlust, kui iseseisvat äri- ja majandustegevust, mille eesmärgiks on kauba tootmisel või teenuse osutamisel kasumi teenimine (2001, lk 17).

Majanduslikus seisukohast on teadlased defineerinud ettevõtluse mõistet erinevalt. Ettevõtlus on käitumisviiside kogum, mis haldab ja algatab majandusressursside ümberpaigutamist ja mille eesmärk on luua väärtusi läbi nende vahendite (Herron *et al*, 1993, p. 283). Ettevõtlus on kasumile orienteeritud sihikindel tegevus, mille eesmärgiks on luua, edendada ja säilitada äri (Cole, 1968, p. 65). Ettevõtlus on ressurss, protsess ja tegutsemise ja olemise vorm, läbi mille inimesed kasutavad positiivseid võimalusi turul, luues uusi äriettevõtteid (Gries & Naude, 2011, p. 217).

Käibemaksuseaduse tähenduses on ettevõtlus isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. (Käibemaksuseadus, 2003, § 2 lg 2) Erinevalt on ettevõtluse mõistet kirjeldatud ka tulumaksuseaduses, kus mõiste on defineeritud laiemalt. Tulumaksuseaduse järgi on ettevõtlus isiku iseseisev majandus- või kutsetegevus (sealhulgas ka notari ja kohtutäituri ning vabakutselise loovisiku loometegevus), mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loominguiline või teaduslik tegevus. (Tulumaksuseadus, 1999, § 14)

Ettevõtluseks loetakse igasugust tulu saamist. Vaatamata sellele, et tulu mõiste sisu on arusaadav, Eesti tulumaksuseadus ei defineeri tulu mõistet. Tulu mõiste tõlgendamisel maksuõiguses lähtutakse niinimetatud majandustegevuse tulu teooriast, mille kohaselt maksustatakse ainult lisaväärtust loovast tegevusest saadud tulu ning jäetakse tulu hulgast välja tarbimise käigus tekkivad juhuslikku laadi tulud. Tulu tähendab isikule laekunud, rahaliselt hinnatavat, tagastamatut sissetulekut, mille tulemusena vara suureneb. (Lehis, 2017 lk 85)

Ettevõtlus on tihedalt seotud seda ümbritseva keskkonnaga. Ettevõtlustegevust mõjutavad erinevad faktorid, nagu majandus, sotsiaalkultuursed tegurid ja poliitika. Faktorid koos

moodustavad ettevõtluskeskkonna, mis otseselt mõjutab isikute valmisolekut ja võimekust tegeleda ettevõtlusega. (Gnyawali & Fogel, 1994, p. 45)

Ettevõtluskeskkonna soodsateks tingimusteks on inimeste haridustase, inimeste ettevõtlikkus, paindlikkus ja stabiilsus, kuid kõige olulisem ettevõtluskeskkonna kujundaja on riik. Tingimused, milles ettevõtte on kohustatud tegutsema on reguleeritud riigi poolt (maksud, seadused, keskkonnapoliitika). (Kerem *et al*, 1999)

Ettevõtluskeskkonda jagatakse kaheks: ettevõttesisene ja -väline. Sisekeskkond haarab kõiki tingimusi ja jõude organisatsiooni sees. Sisekeskkond on seotud teguritega, mis mõjutavad ettevõttesisest toimimist ja mida ettevõtte saab kontrollida. Väliseskkonda saab jagada mikro- ja makrokeskkonnaks. Väliseskkond on seotud teguritega, mille üle ettevõttel kontrolli pole. (Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus, 2005, lk 14-19)

Mikrokeskkond on makrokeskkonna osa, mille moodustavad tarbijad, varustuvad ettevõtted, võistlevad ettevõtted. Seega mikrokeskkonna moodustavad üksikisikud, grupid ja ettevõtted, kellega organisatsioon on koostevuses. Vaadeldes lähemalt mikrokeskkonna koostisosi saab jagada viieks: konkurendid, kliendid, tarnijad, regulaatorid ja strateegilised liitlased. Konkurentidega võitleb organisatsioon klientide pärast, kuna mõlemad pakkuvad sarnaseid teenuseid või tooteid. Klientide olemasolu määrab ettevõtte edukust, seega kliendid on mikrokeskkonnas kõige olulisemad. Tarnijatest oleneb, kui kvaliteetne on materjal ja kas nad saavad õigeaegselt. Regulaatorid on erinevad organisatsioonid, millel on kontroll ettevõtte tegevuse üle. Eristatakse kahte gruppi regulaatoreid: valitsuse poolt loodud (töökaitse, inspeksioon) ja inimeste poolt algatatud (tarbijate liigud, roheliste ühendused). Strateegilised liitlased on organisatsioonid, kellega tehakse tööd kas ühissettevõttena või lepingute alusel. (Alas, 1997, lk 32-33)

Makromajanduslikud tegurid mängivad olulist rolli ärikeskkonna kujundamise. (Cepel *et al*, 2018, p. 22) Makrokeskkonna moodustavad majanduslikest, rahvusvahelistes, sotsiaalkultuursetest, poliitilistest ja tehnoloogilistest arengueeldustest. Rahvusvahelised arengueelduste alla kuuluvad ülemaailmsed arengusuunad. Ülemaailmsed trendid on näiteks: Euroopa Liidu laienemine ning infotehnoloogia areng. Majanduslikud arengueeldused on seotud inflatsiooni, minimaalse ja keskmise töötasu suuruse, krediidi saamise võimaluste ning rahvusliku koguprodukti muutusega. Sotsiaal-kultuurilisteks arengueeldused võtavad kokku elanike demograafilise seisungi, elanike harituse,

religioossed iseärasused, kultuuritaseme ja eetilised tõekspidamised. Poliitilised arengueeldused on seotud valitsuste määratud soodustuste ning õigusaktidega. Tehnoloogilised arengueeldused, nagu nimetusest tuleb, seondub tehnoloogia tasemega. (Alas, 1997, lk 30-31)

Makrokeskkonda sageli hinnatakse PEST analüüsi abil, mille käigus hinnatakse nelja keskkonnamõju ettevõttele. PEST analüüsi nimetus tuleneb hinnatavate keskkonna tegurite ingliskeelsete sõnade lühenditest (*Political, Economic, Socio-Cultural, Technological*), mis olid eelnevalt ka lähemalt avaldatud. Kui kaasatakse ka keskkondlikud ja õiguslikud tegurid, siis nimetakse analüüsi PESTEL (*Political, Economic, Socio-Cultural, Technological, Environment, Legal*). Analüüsi teostab ettevõtja või ekspert, kellel on kompetents ärivaldkonnas, ning analüüsi eelduseks on selgelt määratletud tegevusvaldkond, turg ja asukoht. (Alava *et al*, 2018, pp, 84-85)

Ettevõtluskeskkond määrab, millised on ettevõtete arenguvõimalused. Ettevõtete tegevusest sõltub majanduskasv ja selle kaudu riigi jõukus tervikuna. Ettevõtjad loovad ühiskonna jaoks vajalikke tooteid ja teenuseid sealhulgas ka avalike hüvesid, palkavad ja koolitavad tööjõudu, mõjutavad nii ümbruskonda ja ka riigipoliitikat, näiteks parteide toetamisega. Riigi ülesanne on luua ettevõtetele sobiva keskkonda. (Vissak, 2005, lk 171-172) Erinevatele autoritele põhinedes Vissak (2005, lk 171-172) pani kokku olulisemad tegevused ettevõtluse sobiva keskkonna loomisel: investeerimine infrastruktuuri ja tööjõudu, selge ja läbipaistev tegutsemine, konkurenti ka omandikaitse loomine ning ettevõtjate õiglane kohtlemine kedagi liigselt soosimata ega takistamata.

Ettevõtete konkurentsivõime tugejõud on tingitud kodumaisest majandusest (OECD, 2011). Kui riik ei tegele sobiva keskkonna loomisega võib see negatiivselt mõjutada ettevõtluskeskkonda. Ettevõtete kõrged stardikulud mõjutavad negatiivselt ettevõtete arengut, kuna see võib takistata potentsiaalset ettevõtjat ettevõtjast saamisest. Ka üleliigselt karmid eeskirjad takistavad ettevõtluse kasvu ning võivad põhjustada korrupsiooni ja ebaseadusliku tegevust ettevõtjate poolt. Kõrge maksukoormus ja raske bürokraatlik paberimajandus aeglustavad ettevõtluse arengut. (Cepel *et al*, 2018, p. 24)

Kuigi maksude reguleerimine riigi poolt on vaid üks riigi võimekuste mõjutavaid tegureid, võib maksusüsteem tugevalt mõjutada ettevõtete ja riigi konkurentsivõimet. Hästi struktureeritud maksuseadus on maksumaksjatele lihtne järgida ja edendada majandusarengut, tõstes samal ajal valitsuse prioriteetidele piisavat tulu. Seevastu halvasti

struktureeritud maksusüsteemid võivad olla kulukad, moonutada majanduslikke otsuseid ja kahjustada kodumaist majandust. (Bunn *et al*, 2018, p. 1) Maksusüsteemi konkurentsivõime on ettevõtluskeskkonna kujunemise tähtis osa.

Praeguses globaliseerunud majanduses on riigi maksusüsteemi ja selle maksuseaduste struktuur ettevõtete jaoks olulised tegurid otsuse tegemisel, millistesse riikidesse ja millises summas investeerida. Riigi maksuseadustik võib luua või täielikult murda kodumaise majanduse. Tänapäeval on saanud selgeks, et maailmas, kus äri, inimesed ja raha saavad suhteliselt kergesti liikuda, on konkurentsivõimelise maksusüsteemi loomine muutunud majandusliku edu oluliseks tingimuseks. (Pomerleau & Cole, 2015, p. 1)

Konkurentsivõimelise maksusüsteemi defineerimiseks peab aru saama üldiselt konkurentsivõime mõistest. Konkurentsivõime mõiste arusaamiseks on vaja defineerida mõiste „konkurents“. Konkurentsi saab kirjeldada nähtusena, mis tekib võitluses piiratud ressursside pärast samalaadsete huvidega subjektide vahel (Reiljan & Tamm, 2005, lk 11). Konkurents kui majanduslik võistlus on edasiviiv jõud. Tegutsemine konkurentsühiskonnas seab surve alla olla täiuslik, olla teistest parem. (Eesti Konjunktuuriinstituut 2014, lk 3) Konkurents sunnib ettevõtteid oma ressursse efektiivsemalt kasutama, kiirendades sel moel innovatsiooni ning suurendades riigi majandusliku ja keskkondlikku jätkusuutlikust tervikuna (Vissak, 2005, lk 172).

Konkurentsivõime taandub subjektide vahelisele võrdlusele. Ühiskondlikeks subjektideks võivad olla ettevõtted, töötajad, majandusharud, riigid või ka piirkonnad. Erinevate eeltoodud subjektide konkurentsivõime määratlemisel on erisusi, kuid kõikidel juhtudel on aluseks vastandlikud huvid. (Reiljan & Tamm, 2005, lk 12-13)

Konkurentsivõime on defineeritav, kui ettevõtete, regioonide, sektorite, riikide või riigiüleste regioonide võimet toota suhteliselt kõrget tulu ja tööhõivet jätkusuutlikel altustel, tegutsedes rahvusvahelistes tingimustes. (OECD, 1996, p. 20) Seega konkurentsivõimet võib käsitleda, kui suhtelist võimet kasutada olemasolevaid ressursse parimal viisil. (Kaldaru & Jago, 1999, lk 52)

Riigi või majandusharu konkurentsivõimest tulenevalt on oluline rõhutada, et konkureerimine toimub kahelt tasandilt: ettevõtete- ehk mikrotasandilt ja riigi- ehk makrotasandilt.

Mikrotasandil konkureerivad ettevõtjad omavahel erinevatel müügiturgudel, pakkudes oma tooteid ja teenuseid. (Eesti Arendusfond, 2008, lk 8) Ettevõtluse konkurentsivõimet on võimalik defineerida kui võimet säilitada enda positsiooni turul (Altenburg *et al*, 1998, p. 2). OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*) defineerib seda, kui võimet osutada teenust sama või madalama hinnaga kui samas tegevusvaldkonnas tegelev ettevõtte, omades teisi eeliseid nagu näiteks toote või teenuse parem kvaliteet ning samas teenides tulu (OECD, 2011).

Ettevõtete konkurentsivõime erineb täielikult riikide omavahelisest konkurentsist. Kui mikrotasandil on tegemist ühe ettevõttega, siis makrotasandi puhul on tegemist mitme erineva ettevõttega, seal hulgas ka avaliku sektori poolt osutatavate teenustega. Makrotasandil konkureerivad riigid mobiilsete tootmisturgude (tööjõud, kapital) ligitõmbamise eesmärgil. Riigid loovad ja säilitavad keskkonda, mis toetab oma ettevõtete konkurentsivõimet. Konkurentsieelis sõltub avaliku sektori tõhususest, tervishoiu-, hariduse-, kommunikatsiooni infrastruktuuride kõrgest kvaliteedist ning poliitilisest ja majanduslikust stabiilsusest riigis. (Carayannis & Grigoroudis, 2016, p. 636) Maailma Majanduse Foorum defineerib riigi konkurentsivõimet, kui riigi tootlikkuse institutsioonide, poliitika ja tegurite kogumit, mis määravad kindlaks tootlikkuse taset riigis. (OECD, 2011)

Konkurentsivõime ja maksustamise vahelise suhte uurimisel tuleb meeles pidada eelkõige seda, et kuigi maksude reguleerimine riigi poolt on vaid üks konkurentsivõime mõjutavaid tegureid, siiski on maksudel oluline roll riigi majanduse tervises (Nagy, 2017, p. 25). Sarnaselt kõigi konkurentsivormidega toob maksukonkurents kaasa positiivseid tulemusi. (Anisimova, 2016, стр. 48)

Sageli mõistavad maksukonkurentsi raames maksumäärade muutustega seotud maksustamistingimuste paranemist. Maksukonkurentsi saab defineerida kui valitsuse poolt madalate efektiivsete maksumäärade kasutamine, et meelitada riiki kapitali ja suurendada äritegevust. (Anisimova, 2016, стр. 48)

Efektiivne maksumäär näitab, kui palju maksumaksjad oma tuludest maksudeks tasuvad. Keskmise maksumäär on väga seotud efektiivse maksumääraga, see erinevaid selle poolest, et efektiivse puhul võetakse arvesse kogukulu. (Dictionary of Financial Terms, 2008)

Tax Foundation samuti defineerib konkurentsivõimelist maksusüsteemi, kui sellist, mis hoiab marginaalseid maksumäärasid madalal. Ettevõtted saavad valida, mis ja mitmesse maailma riiki investeerida, et leida kõrgeim tulusus. See tähendab, et ettevõtted otsivad madalama maksumääraga riike, et maksimeerida maksustamise järgset tulumäära. Kui riigi maksumäär on liiga kõrge, toob see kaasa investeeringuid mujale, mille tulemuseks on aeglasem majanduskasv. Lisaks võivad kõrged marginaalmaksumäärad põhjustada maksudest kõrvalehoidumist. (Bunn *et al*, 2018, p. 2)

Ka kõrged maksud võivad riigi konkurentsivõimele positiivselt mõjutada. Kuid seda juhul, kui nende abil rajatakse kaasaegsem infrastruktuur ja suurendatakse riigi investeeringuid inimkapitali. Kui maksustamisega kaasneb oluline turuprotsesside moonutamine, siis riigi atraktiivsus nõ investorite silmis langeb. Kui maksustamisega kaasneb oluline turuprotsesside moonutamine, siis riik ei avalda investoritele atraktiivset muljet. (Kaldaru *et al*, 1999, lk 53)

Kokkuvõtlikult ettevõtlust saab analüüsida nii ressursina, protsessina kui ka tegutsemise vormina, läbi mille inimesed kasutavad positiivseid võimalusi turul, luues uusi äriettevõtteid, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust. Ettevõtlustegevust mõjutavad erinevad faktorid, nagu majandus, sotsiaalkultuursed tegurid ja poliitika. Ettevõtluse teostamiseks on ettevõtja, kellel on vastutus enda äri ees ja, kes riskib selle nimel. Ettevõtjad loovad ühiskonna jaoks vajalikke tooteid ja teenuseid sealhulgas ka avalike hüvesid, mis mõjutavad nii ümbruskonda ja ka riigipoliitikat. Riigi ülesanne on luua ettevõtetele sobiva keskkonda ning kui riik ei tegele sobiva keskkonna loomisega võib see väga negatiivselt mõjutada ettevõtluskeskkonda. Maksusüsteemi konkurentsivõime on ettevõtluskeskkonna kujunemise tähtis osa.

1.2. Maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmine varasemates uuringutes

Majanduspoliitika üks peamisi eesmärke on suurendada riigi konkurentsivõimet. Selle eesmärgi täitmisel mängivad suurt rolli nii konkurentsivõime mõiste käsitus, kui ka mõõdikute ja näitajate valik (Eesti Pank, 2018, lk 5).

Riigi konkurentsivõime hindamiskriteeriumiks on nii öelda asukohakvaliteet, mis tuleneb palkade ja maksude tasemest, tööpuuduse suuruselt, tööjõu haridustasemest vms.

Suurepärane makrokeskkond üksi ei suuda garanteerida rahvuslikku konkurentsieelist, kui firmad ei suuda mikrotasandil pakkuda kvaliteetseid teenuseid ja tooteid. Seetõttu määratledes konkurentsivõimet peab võtma nii mikro- kui ka makrotunnuseid arvesse. (Önsel *et al*, 2008, p. 222)

Seepärast konkurentsivõimelisuse hindamisel ei piisa ühe-kahe tähtsa teguri vaatlemist. Konkurentsivõime kujunemine on palju tegureid ja pikki kaudseid seoste ahelaid hõlmav komplektne protsess. Konkurentsivõime näitajad tuletatakse majanduskeskkonna parameetritest. Majanduskeskkonda iseloomustatakse kaheksast aspektist (sisemajandus, majandus rahvusvahelistumine, valitsus, finantskeskkond, infrastruktuur, juhtimine, teadus ja tehnoloogia, inimesed). (Kaldaru *et al*, 1999, lk 54-55)

Maksupoliitika on üks riikidele kättesaadav vahend nende konkurentsivõime suurendamiseks. (European Commission, 2018, p. 2) Maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmisel kiputakse võrdlema üksnes maksumäärade taset, kuid see on kõige kergem ja pealiskaudsem meede. Peale seda peab arvesse võtma maksu planeerimist, mis annab aimu, kui suur on summa enne ja pärast maksustamist ehk kui suur maksukoormus on riigis (OECD, 2011).

Ettevõtted kalduvad maksukoormuse vähenemise korral olema konkurentsivõimelisemad. Maksukoormuse vähendamine suurendab kasumlikkust ja vabastab ressursid ettevõtetele investeerimiseks või nende hindade vähendamiseks. Järelikult võib maksumäärade alandamine parandada kodumaiste ettevõtete konkurentsivõimet ja suurendada riigi atraktiivsust välismaiste investorite jaoks. Teisest küljest, kui madalamad ettevõtte tulumaksu laekumised vähendavad avaliku sektori kulutusi infrastruktuurile või kõrgendavad töjõumakse, võib see kahjustada riigi üldist konkurentsivõimet. (European Commission, 2018, p. 2-3)

Maksukeskkond on tähtis tegur maksusüsteemi konkurentsivõime määramisel. Ettevõtjad ja investorid nimetavad sageli õiguskindlust, stabiilsust, prognoositavust, maksueeskirjade lihtsust, soodsaid tööhõivealaseid stiimuleid ja maksulepingute kokkuleppeid kui tähtsaid tegureid asukoha otsustamisel. (European Commission, 2018, p. 2-3)

Maaailma Majandusfoorum, kes koostab iga-aastaselt *The Global Competitiveness Report* on üks maailma juhtivamaid konkurentsivõime mõõtjaid. Maailma Majandusfoorum on välja toonud kolm konkurentsivõimelisuse indeksi, mille eesmärk on analüüsida riikide mikro- ja makroökonomilist poolt. *The Growth Competitiveness Index*, mis võimaldab analüüsida

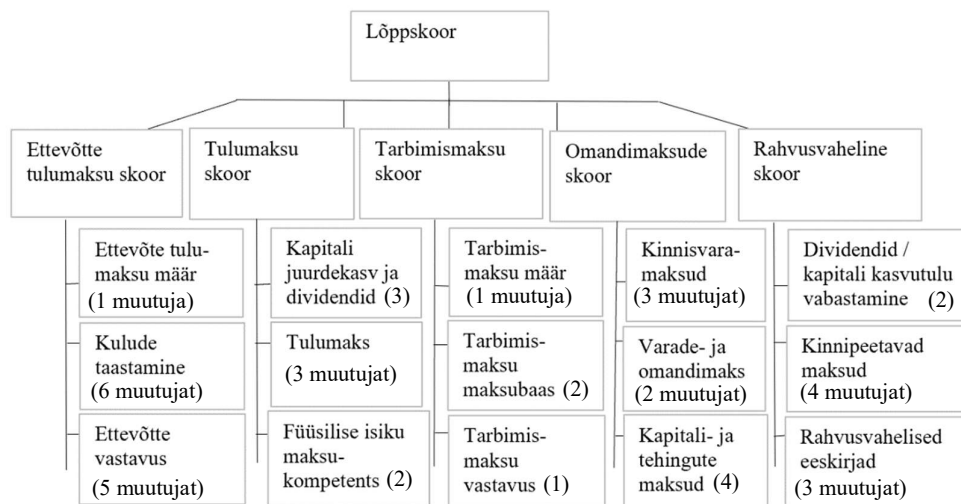
keskmist ja pikaajalist majanduskasvu, *The Business Competitiveness Index*, mis on keskendanud ettevõttepõhisele näitajatele ja *The Global Competitiveness Index*, mis ühendab mõlemad eelnevalt toodud indekseid. (Schwab, 2017) Riikide konkurentsivõime hindamisel kasutatakse konkurentsivõime indekseid, mis põhinevad arvukatel poliitilistel ja sotsiaalmajanduslikel näitajatel ning on aluseks poliitikakujundajatele ja erinevatele huvigruppidele hindamiseks riigi olukorda võrreldes teiste riikidega. (Önsel *et al*, 2008, p. 223).

The Global Competitiveness Index koosneb kaheteistkümnest sambast, mis vastavad majanduskeskkonna aspektidele: era- ja avaliku sektori institutsioonid, infrastruktuur, makroökonoomiline keskkond, haridus, tervishoid, kõrgharidus, kaubaturu tootlikus, töajouturu tootlikus, finantsturu areng, tehnoloogiline valmidus, turu suurus, ettevõtluskeerukus ja innovatsioon. Sambad omakorda jaotuvad erinevateks faktoriteks. Sammaste gruppide tasemel arvatud indekseid on abivahendiks riikide positioneerimisel erinevatesse rühmadesse nende arengu järgi. (OECD, 2011)

The Global Competitiveness Index uurib mingil määral maksusüsteemi konkurentsivõimet, kuid see ei ole tema peamiseks fookuseks. Maksusüsteemi konkurentsivõime saab nimetatud indeksi abil vaadelda analüüsides, kuidas maksupoliitika ja selle haldamine mõjutavad erinevaid sambaid ja seega ka tootlikkust. Näiteks, kui analüüsida institutsiooni sammast on märkimisväärne, et konkurentsivõimet ja majanduskasvu oluliselt mõjutab usaldusväärne ja õiglane seadusandlus ja riigi haldusstruktuur. Hea haldamine aitab vältida maksudest kõrvalehoidumist, tugevdab sotsiaalset ühtekuuluvust ja ei anna ettevõtetele ebaõiglasi eeliseid maksudest kõrvalehoiduvatele. Samuti hästi struktureeritud maksuseadus on maksumaksjatele lihtne järgida, mis aitab kaasa ettevõtluse arengule. Samuti tööturu tõhususe samba puhul võib märkida, et OECD riikides on sissetulekud tulumaksust ja sotsiaalkindlustusmaksetest keskmiselt umbes pool kogu tulust. See tähendab, et maksumäärad võivad olla kõrged, mis võib olla potentsiaalselt tõkestav ettevõtluse alustamiseks. Seega peavad valitsused tegema tõhusad ja õiglased otsused, mis ei koormaks üle liialt ettevõtjaid ja annaks tulu riigile. (OECD, 2011) Kuigi antud indeksi abil riike rühmitatakse nende omavahelistele sarnasuste abil on selline klassifikatsioon subjektiivne, kuna baseerub vaid sissetulekul elaniku kohta. (Önsel *et al*, 2008, p. 225)

Maksukonkurentsi mõõtmiseks on olemas ka eraldi indekseid. Üks juhtivamaid maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmiseks kasutatavaid indekseid on *International Tax*

Competitiveness Index (ITCI). Antud indeksi abil analüüsitakse, kui konkurentsivõimeline ja kui neutraalne maksusüsteem on. Neutraalne ja konkurentsivõimeline maksusüsteem soodustab investeringuid ja toetab majanduskasvu, tuues samal ajal piisava maksutulu. Analüüsitakse üle 40 maksupoliitika muutujat, mille abil saab mõõta maksude taset, kui ka vaadelda seda, kuidas maksud on struktureeritud. (Bunn *et al*, 2018, p. 1) Indeks koosneb viiest skoorist: riikides kehtiva ettevõtte tulumaksu skoor, üksikisiku tulumaksu skoor, tarbimismakse skoor, kinnisvaramakse ja välismaal teenitud kasumi skoorid. Skoorid jaotuvad omakorda kolmeks komponendiks, mis omakorda jaotuvad muutujateks. Ettevõtte tulumaksu skoor jaguneb kolmeks komponendiks, mis on ettevõtte tulumaksu määr, kulude taastamise tegur ja ettevõtte vastavuse tegur. Tarbimismaksu skoori alla kuulub tarbimismaksu määr, tarbimismaksu maksubaas ja tarbimismaksu vastavus. Omandimaksude skoori alla kuulub kinnisvaramaksud, varade- ja omandimaksud ning kapitali ja tehingute maksud. Rahvusvaheline skoori alla kuulub dividendide- ja kapitali kasvatulu vabastamine, kinnipeetavad maksud ja rahvusvahelised eeskirjad. Joonisest 1 nähtub skooride jaotus ja muutujate arv komponendis. Analüüsi käigus saadud tulemustest määratakse riigile lõppskoor, mis on vahemikus 0 kuni 100-ni, kus 100 tähendab kõige konkurentsivõimelisemait riiki. (Bunn *et al*, 2018, pp. 35-36)



Joonis 1. *International Tax Competitiveness Index* komponendid (Bunn *et al*, 2018, p. 36; autori koostatud)

ITCI annab põhjaliku ülevaate arenenud riikide maksukoodide võrdlemisest, selgitab, miks teatud maksukoodid paistavad silma heade või halbade reformimudelitena ning annavad olulise ülevaate maksupoliitika mõttest. (Bunn *et al*, 2018, p. 3)

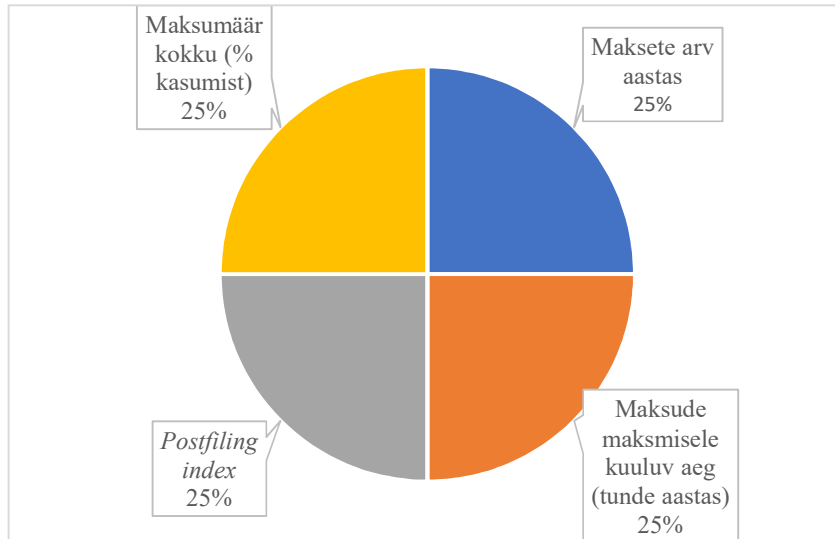
Uuringu kohaselt on majanduskasvu jaoks kõige kahjulikum ettevõtte tulumaks. Kuigi ettevõtte tulumaks moodustab vaid minimaalse osa ettevõtte kogukuludest, ei ole see tühine ettevõtte jaoks. Ettevõtlustulumaks suurendab kapitali maksumust, mis toob kaasa investeeringute ja majandustoodangu madalamat taset. Lisaks võib ettevõtlus tulumaks tuua kaasa töötajate madalama palga, investorite madalama tulu ja kõrgemad hinnad tarbijatele. (Bunn *et al*, 2018, p. 2)

Füüsilise isiku tulumaks ja tarbimismaksud mõjutavad majanduskasvu vähem kui ettevõtte tulumaks ning kõige vähem mõjutavad majandust kinnisvara maksud. (Bunn *et al*, 2018, p. 13) Tulumaksu klassikalises vormis ning sisulises tähenduses kannab maksukoormust tulu saaja. Tulu saaja deklareerib oma sissetulekut maksustamisperioodi lõppedes ja tasub sellelt kehtestatud määraga tulumaksu. (Tammert, 2006, lk 16) Kuigi füüsilise isiku tulumaks ei avalda nii suurt mõju majanduskasvule väga progressiivse tulumaksu struktuur võib vähendada üksikisikute töökust ning takistada ettevõtete säästmist ja investeeringuid. Progressiivne tulumaks tähendab, et kui üksikisikud teenivad rohkem sissetulekut, liiguvad nad kõrgemale astmele ja maksavad suurema maksumääraga maksu. (Bunn *et al*, 2018, p. 13)

Tarbimismaksud võetakse üksikisikute kaupade ja teenuste ostudest. OECD-s ja enamikus maailma riikides on käibemaks kõige levinum tarbimismaks. (Bunn *et al*, 2018, p. 18) Tarbimismaksud ei moonuta majandustegevuses osalejate säästmis- ja investeerimisotsuseid ning toovad kaasa suhteliselt madalad halduskulud. (Nagy, 2017, p. 23)

Teiseks levinud konkurentsivõime mõõtmise indeksiks on *Doing Business*'i indeks, mis mõõdab äritegevuse lihtsust erinevates riikides. Sellel indeksil on 11 komponenti, sealhulgas maksud (*Paying Taxes*). *Paying Taxes* indeks koosneb neljast alamõõdikust, mis on: maksete arv aastas, maksetele kuuluv aeg, maksumäär kokku (% kasumist) ja *postfiling index*. Mõõdikute abil on võimalik näha, milline on keskmise suurusega ettevõtte maksude tasumiseks kuluv aeg, kogu maksu- ja sissemaksete määr ning maksete arv ja kui efektiivne on ettevõtte jaoks järgnevate protsesside järgimine. (World Bank Group, 2018, pp. 103-104)

Maksude tasumise lihtsust ja seega ka konkurentsivõimelisust määratakse summeerides nelja ülal toodud mõõdiku tulemust. Tegurite osakaal indeksis on võrdne, iga mõõdik moodustab 25% tervest *Paying Taxes* indeksist. (vt joonis 2) (World Bank Group, 2018, pp. 103-104)



Joonis 2. *Paying Taxes* tegurite jaotus (World Bank Group, 2018, p. 104; autori koostatud)

Maksete arvu indikaator arvestab tehtavate kohustuslike maksete koguarvu aastas. Tegur arvestab maksudeklaratsioonide esitamise ja maksete tasumise arvu. Samuti võetakse arvesse maksmise meetodit ja sagedust. (World Bank Group, 2018, pp. 104)

Maksude maksmisele kuuluva aja arvestatakse tundides aastas. Võetakse arvesse aega, mis kuulub kolme põhimaksu (ettevõtte tulumaksu, käibemaks ning tööjõumaksud) andmete kogumiseks, esitamiseks ja tasumiseks. Kui maksud ja sissemaksed on tasutud maksuameti letis isiklikult, siis võetakse arvesse ka oote aega. (World Bank Group, 2018, p. 105)

Maksumäär kokku mõõdetakse %-na kasumist. Tegur mõõdab kõikide ettevõtete poolt tasumisele kuuluvate maksude summa osakaalu ettevõtete kasumist, võttes arvesse lubatud mahaarvamisi ja soodustusi. Siia ei kuulu maksud, mis tegelikult ei ole ettevõtete maksukoormus. Sisse arvestatakse sellised maksed nagu füüsilise ja juriidilise isiku tulumaks, sotsiaalmaksud, varamaksud (näiteks kinnisvaramaks), dividendid, kapitali suurendamine, tee- ja sõidukimaksud jne. (World Bank Group, 2018, p. 105)

Postfiling index mõõdab käibemaksutagastusele kuluvat aega ja ettevõtte tulumaksu kontrollile kuluvat aega. Need kaks protsessi põhinevad neljal komponendil: aeg

käibemaksu tagastamise lõpuleviimiseks (tundides), aeg käibemaksu tagastamiseks (nädala jooksul), aeg ettevõtte tulumaksu tahtmatu vea parandamiseks ja kõik järgnevad maksudeklaratsioonid (tunnid) ja vajadusel ettevõtte tulumaksu auditeerimise aeg (nädalad). (World Bank Group, 2018, p. 105)

Kokkuvõtteks on maksupoliitika üks riikidele kättesaadavamaid vahendeid riigi konkurentsivõime suurendamiseks. Maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmisel tuleb arvesse võtta peale maksumäärade suurust ka maksukeskkonda ja maksukoormust. Maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmiseks on olemas mitmeid indekseid, autor toob enda töös välja kõige enam levinumad nendest. Kõige enam levinud maksukonkurentsivõime mõõtmise võimalus on *International Tax Competitiveness Index* (ITCI) ja *Doing Business*'i indeksi indikaator *Paying Taxes*. Esimene annab põhjaliku ülevaate arenenud riikide maksukoodide võrdlemisest. Selleks analüüsitakse 40 maksupoliitika muutujat, seal hulgas peamiseid riiklike makse. *Doing Business* indeksi indikaatoris *Paying Taxes* analüüsitakse nelja tegurit, mis näitavad, milline on keskmise suurusega ettevõtte maksude tasumiseks kuluv aeg, kogu maksu- ja sissemaksete määr ning maksete arv ja kui efektiivne on ettevõtte jaoks järgnevate protsesside järgimine.

2. BALTI RIIKIDE MAKSUSÜSTEEMIDE KONKURENTSIVÕIME

2.1. Balti riikide maksusüsteemid

Maksud on riigieelarve olulisim tuluallikas. Maksudest kujuneb riigi maksusüsteem. Balti riikide maksusüsteemid erinevad üksteisest nii maksude sisu kui ka üldiselt maksusüsteemi struktuuri poolest, mis mõjutab ka riigi konkurentsivõimet.

Antud alapeatükis autor kirjeldab Eesti, Läti ja Leedu maksusüsteeme nende peamiste tunnuste alusel. Autor kirjeldab Balti riikide maksusüsteemide struktuuri ning keskendub tulu-, käibe-, sotsiaal- ja omandimaksude erinevustele ja sarnasustele. Informatsiooni kogumiseks kasutab autor Balti riikide riiklike maksuametite veebilehekülgi, riikide maksuseaduseid ja muid teemakohaseid allikaid. Saadud tulemused

Eesti maksusüsteem koosneb maksuseadustega kehtestatud riiklikest maksudest ning valla või linna volikogu määrusega kehtestatud kohalikest maksudest. Kohalikke makse eristab riiklikest maksudest see, et valla või linna volikogul on otsustusõigus nende kehtestamise üle oma territooriumil. Eesti kohalikud maksud on: reklaamimaks, teede ja tänavate sulgemise maks, mootorsõidukimaks, loomapidamismaks, lõbustusmaks, parkimistasu. Kogu maksutulu laekub kohalikule omavalitsusele, kuid nende osatähtsus eelarves on võrreldes riiklike maksudega vähene. Riiklikud maksud Eestis on tulumaks, sotsiaalmaks, maamaks, hasartmängumaks, käibemaks, tollimaks, aktsiisid, raskeveokimaks, ettevõtlustulumaks. Riiklikud maksud laekuvad riigieelarvesse, kuid osa füüsilise isiku tulumaksust ja maamaksust tervikuna laekub kohalike omavalitsusüksuste eelarvesse. (Maksukorralduse seadus, 2002, § 3)

Kui Eestis maksusüsteem jaguneb riiklikeks ja kohalikeks maksudeks, siis Lätis ja Leedus sellist jagunemist ei ole. Läti maksusüsteem koosneb 14-st maksust, mis on käibemaks, kohustuslikud riiklikud sotsiaalkindlustusmaksed, mikroettevõtetmaks, solidaarsusmaks, elektri maks, sõiduki käitamise maks, ettevõtte maks, aktsiisid, loodusvaramaks, füüsilise ja juriidilise isiku tulumaks, loterii- ja hasartmängumaks, kinnisvara maks ja subsideerinud energia maks (Valsts ieņēmumu dienestu, 2019c).

Leedu maksusüsteemi struktuur koosneb samuti 14-st maksust, kuhu kuulub: aktsiisimaksud, Leedu Vabariigi metsaseadusest tulenevad mahaarvamised, tulumaks, konsulaaritasu, keskkonna saastetasu, loodusvaramaks, kinnisvaramaks, pärandimaks,

käibemaks, kohustuslikud ravikindlustusmaksed, maamaks, tööstusomandi objektide registreerimise maks, tempelmaks. (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2019)

Balti riikide tähtsamaid makse saab liigitada otsesteks- ja kaudseteks maksudeks. (vt tabel 1) Otseste maksu korral langevad maksumaksja ja maksukoormuse tegelik kandja kokku. Kaudse maksu puhul kannab maksukoormust lõpptarbija (Sadilov & Õun 2013, lk 56-57). Riikide maksusüsteemis on võimalik leida nii erisusi, kui ka sarnasusi, mida autor avab antud alapeatükis lähemalt.

Tabel 1. Balti riikide otsesed ja kaudsed maksud (Zelgalvis & Joppe, 2013; autori koostatud)

	Eesti	Läti	Leedu
Otsesed maksud	Tulumaks	Tulumaks	Tulumaks
		Mikroettevõtetmaks	
	Sotsiaalmaks	Kohustuslikud riiklikud sotsiaalkindlustusmaksed	Kohustuslikud ravikindlustusmaksed
		Solidaarsusmaks	
	Maamaks		Maamaks
		Kinnisvaramaks	Kinnisvaramaks
Kaudsed maksud	Käibemaks	Käibemaks	Käibemaks

Tulumaksul on tähtis osa riigikassa täitmisel. Tulumaks jaguneb füüsilise- ja juriidilise isiku tulumaksuks (Tammert, 2006, lk 16). Tulumaksu objektiks nimetatakse maksustamise alust, mis on isiku palk, majandustegevusest saadud tulu, vara müügist saadud tulu, dividendid, üüri- ja renditulu, tulu välismaalt ja muu selline. Maksumaksjaks on tulu saav isik. (Tulumaksuseadus, 1999, §§ 1 ja 2)

Eestis tulumaksumäär on nii füüsiliste kui ka juriidiliste isikute jaoks 20%. Maksustamisperiood on kalendriaasta. Alates 2018. aasta 1. jaanuarist arvatakse residendist füüsilise isiku maksustamisperioodi tulust maha maksuvaba tulu kuni 6000 eurot (500 eurot kuus). Aastatuluga kuni 14 400 eurot on maksuvabatulu 6 000 eurot aastas. Samas aastatulu kasvades 14 400 eurolt 25 200 euroni, tuleb maksuvabatulu leidmiseks rakendada valemit: $6\,600 - 6\,000 / 10\,800 * (\text{aastatulu summa} - 14\,400)$. Aastatuluga üle 25 200 euro maksuvaba tulu on 0. (vt tabel 2) Maksuvaba tulu saab rakendada inimese avalduse alusel ainult üks tööandja. (Maksu-ja Tolliamet, 2017)

Lätis maksumäär sõltub isiku sissetulekust. Füüsilise isiku tulumaksumäärad varieeruvad 20%- 31,4% vahel. Maksuperiood on nii kalendrikuu kui ka kalendriaasta. Aastal 2018

füüsilise isiku tulumaks on progresseeruv, kus aastatulu kuni 20 000 eurot maksustatakse tulumaksumääraga 20%, aastatulu vahemikus 20 001-55 000 eurot maksustatakse tulumaksumääraga 23% ja aastatulu, mis ületab 55 000 eurot maksustatakse 31,4%. (Zernmask, 2018, lk 91) Tulumaksuvaba miinimum on 200 eurot, kui inimene teenib brutotasu kuni 1000 kuus. See tähendab, et maksuvaba tulu on null sissetulekule üle 1000 eurot kuus. (Väikenurm, 2017) (vt tabel 2)

Leedus on kasutuses 15% tulumaksumäär. Samuti kasutatakse 5% tulumaksumäära, kui osa FIE maksustamisest. Maksuperioodiks on kalendriaasta. Leedu maksimaalne maksuvabamiinimum on 2018 aastast 400 eurot. Leedu 2018. a miinimumpalk on 400 eurot kuus. Kui igakuine tööjõutulu ületab igakuist miinimumpalka, arvutatakse igakuine mittemaksustatav summa järgmise valemi alusel: $380 - 0,35 * (X - \text{igakuine miinimumpalk})$, kus x on töötaja igakuine brutopalk. Kui arvutatud maksustamata tulu summa on negatiivne, loetakse seda 0-ks. Puuetega inimestele, pensioniikka jõudnud ja erihooldust vajavatele isikutele kehtivad suuremad maksuvabastused. (Ernst & Young, 2018, p. 17) (vt tabel 2)

Tabel 2. Eesti, Läti ja Leedu füüsilise isiku tulumaks (Ernst & Young, 2018; Maksu-ja Tolliamet, 2017; Väikenurm, 2017; Zernmask, 2018; autori koostatud)

Riik	Tulu aste (aastas eurodes)	Maksumäär	Maksuvabatulu (aastas eurodes)
Eesti	kuni 14 400	20%	6000
	14 400 kuni 25 200	20%	6 600-6 000/10 800 * (aastatulu summa-14 400)
	üle 25 200	20%	0
Läti	kuni 20 000	20%	2 400
	20 001 kuni 55 000	23%	0
	üle 55 000	31,40%	0
Leedu	kuni 4 800	15%	4 800
	üle 4 800	15%	$380 - 0,35 * (X - \text{igakuine miinimumpalk})$, kus x on töötaja igakuine brutopalk
		15%	Kui valemi tulemus on negatiivne, siis maksuvabamiinimum on 0

Eestis 2017. aastal jõustus ettevõtlustulu lihtsustatud maksustamise seadus. Ettevõtlustulumaks Eestis kehtib füüsilise isiku ettevõtluskontole, millele laekunud summalt makstakse maksu. Ettevõtluskonto all mõeldakse füüsilise isiku ja krediidiastutuse vahel sõlmitud leping. Füüsiline isik, kes on sõlminud lepingu pangaga saab enda ettevõtlusest saadud tulu kanda üle ettevõtluskontole ning maksustamine toimub

automaatselt. (Ettevõtlustulu lihtsustatud maksustamise seadus, 2017, §§ 1 ja 89²) Antud konto ei ole mõeldud füüsilisest isikust ettevõtjale vaid isikule, kelle tegevus on näiteks sesoonne ja käive ei ole suur, et ettevõtjaks ennast registreerida.

Eestis ei ole klassikalist ettevõtte tulumaksu juriidilistele isikutele. Residendist äriühingud tasuvad tulumaksu kasumilt, mitte selle teenimisel, vaid alles kasumi jaotamisel dividendidena või muus vormis. Kuni kasumit ei jaotata, maksukohustust ei teki. Juriidiliste isikute väljamaksetelt (kingitused ja annetused, ettevõtlusega või põhikirjalise tegevusega mitteseotud kulud) tasumisele kuuluva maksusumma arvutamisel jagatakse väljamakse summa enne maksumääraga korrutamist koefitsiendiga 0,8. Sellisel viisil netosummalt arvatud tulumaksusumma võrdub 20%-ga brutotulust ehk maksumäär on 20/80. Alates 1. jaanuarist 2019 kohaldub regulaarselt makstavatele dividendidele ja muudele kasumieraldistele madalam maksumäär 14%, seega saab residendist äriühing kohaldada madalamat maksumäära 14/86 ja tavamäära 20/80. (Rahandusministeerium, 2019)

20/80 maksumäära metoodikat kasutatakse erisoodustuste tulumaksu arvutamisel. Töötajate erisoodustustelt maksab maksud tööandjast juriidiline isik. Erisoodustus on igasugune kaup, teenus või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse töötajale või teenistujale seoses töö- või teenistussuhtega. Kuna sisuliselt on tegemist töötaja palgatuluga, tasutakse erisoodustustelt lisaks tulumaksule ka sotsiaalmaksu. (Rahandusministeerium, 2019)

Aastal 2017 Lätis viidi läbi maksureformi, mille käigus oluliselt muudeti ettevõtte tulumaksusüsteemi, mille eeskujuks oli Eesti tulumaksusüsteem. Reformi tulemusena kaotati ettevõtte tulumaks ning sarnaselt Eestile maksustatakse üksnes kasumijaotamist. Maksumäär on sarnaselt Eesti omale 20/80 ja maksuperioodiks üks kuu. Kuid vaatamata sellele Läti süsteem erineb Eesti omast olulisel määral. Maksustavaks kasumiks loetakse lisaks dividendidele, kingitustele ja annetustele ka muu maksustavat kasumit, nagu kulud, mis ei ole seotud ettevõtlusega, sh auto ostmise ja ülalpidamine, trahvid, annetused ja ka kulud, mis on seotud varadega, mis ei ole põhivara. (Valsts ieņēmumu dienestu, 2019a)

Samuti mõnedel juhtudel kehtib maksusoodustus, nagu juhtimis- ja konsultatsiooniteenused maksustatakse 20% tulumaksumääraga, kinnisvara võõrandamisel kohandub 3% tulumaksumäär, ning Lätis ei kohaldata tulumaksu litsentsitasudele ja tasudele intellektuaalse omandi eest. (Raamatupidaja, 2018)

Leedus kehtib ettevõtte 15%-line ettevõtte tulumaksumäär. Kehtib ka 5% soodusmaksumäär, mis kohaldatakse väikeettevõtjatele, kelle aastatulu ei ületa 300 000 eurot ning kellel on kuni 10 töötajat. Dividendid maksustatakse, kas tavamääruga või kohaldatakse 5%-line maksumäär juhul kui osanik omab vähemalt 20% omakapitalist. Litsentsi- ja intressitulu on maksustatav tulu Leedus ning seda maksustatakse 10% maksumääruga.

Leedus on seitse vabakaubanduspiirkonda, mida ei ole nii Eestis ega Lätis. Leedus vabakaubanduspiirkonnad asuvad: Kaunase, Kedainiai, Klaipeda, Akmene, Marijapole, Šiauliai ja Panevezyse linnades. Ettevõtted, kes on registreeritud antud piirkonnas, on esimesed 10 aastat vabastatud tulumaksu maksmisest ja järgmised 6 aastat kohalduvad nendele 50% madalam tulumaksumäär. Selles piirkonnas on võimalik tegutseda nii Leedu kui ka välisettevõtetal. Tegutsemise eelduseks on investeerimine põhivarase 1 000 000 eurot ja 75% ettevõtte käibest saadakse vabakaubanduspiirkonna asuvast majandustegevusest. Teenusettevõtetele on kehtestatud erireegel, mille kohaselt vabakaubanduspiirkonnas tegutsev ettevõtte peab investeerima põhivarasse vähemalt 100 000 eurot, keskmine töötajate arv on vähemalt 20 inimest ning 75% ettevõtte käibest saadakse vabakaubanduspiirkonnas asuvast majandustegevusest. (Ernst & Young, 2018, p. 27)

Lätis on kehtestatud mikroettevõtte maks, mille idee on motiveerida ettevõtjaid luua tööturule vajalikud eeldused ettevõtte alustamiseks. Mikroettevõtte maks kehtib äriühingutele, kelle aasta käive ei ületa 40 000 eurot, kuu maksimaalne palk ei ületa 750 eurot ja registreeritud on kuni viis töötajat. Selle maksumäär on 15% ja see peaks asendama füüsilise isiku tulumaksu ja ettevõtte tulumaksu maksmist, samuti töötajate tulumaksu ja sotsiaalkindlustusmaksid. (Valsts ieņēmumu dienests, 2018b)

Suuremaks riigieelarve tuluallikaks on sotsiaalmaks. Sotsiaalmaksu makstakse töö- ja teenustussuhetes tehtavalt väljamaksetelt. Maksukoormust kannab tavaliselt tööandja, kuid mõnedes riikides kannab ka töötaja ise. Seda makstakse riiklikuks ravikindlustuseks ja pensionikindlustuseks, sealhulgas ka kohustusliku kogumispensioni süsteemi jaoks.

Eesti sotsiaalmaksu määr on 33% töötaja brutotöötasust. Maksustamisperiodiks on kalendrikuu. Sellele järgneva kuu 10. kuupäevaks tuleb ettevõtjal sotsiaalmaks deklareerida ning tasuda Maksu-ja Tolliametile. Sotsiaalmaksu tuleb ettevõtjal maksta nii töötasudelt kui ka erisoodustustelt. Sotsiaalmaksu minimaalse kohustuse aluseks olev

kuumäär 2019. aastal on 500 eurot, s.t sotsiaalmaksu minimaalne kohustus on tööandja jaoks 165 eurot kuus. (Rahandusministeerium, 2019)

Leedus, peetakse füüsilise isiku töötasult kinni sotsiaalkindlustusmaks määras 9%. Tööandja maksab kinni brutotasust sotsiaalkindlustusmaksu määras 31,18%. (Raamatupidaja, 2018)

Lätis sotsiaalmaksu maksmine erineb nii Eesti kui ka Leedu omast. Sotsiaalmaks Lätis sõltub sellest, mis staatuses isik on. Lätis on nii nimetatud kohustuslikud riiklikud sotsiaalkindlustusmaksed, mis makstakse riikliku pensioni kindlustuse, sotsiaalkindlustus töötuse korral, tööõnnetuste kindlustus, rasedus ja tervise kindlustus, vanurite kindlustus ja puudega isikute kindlustuseks. Standardne sotsiaalmaksumäär on kokku 35,09%, millest tööandja maksab brutotasust 24,09% ja töötaja ülejäänud 11%. Töötavate pensionäride puhul maksumäär kokku on 30,87%, kus tööandja tasub 21,31% ja töötaja 9,56%. Puudega inimeste jaoks sotsiaalmaksumäär on kokku 32,64%, nendest 22,52% maksab tööandja ja 10,12% töötaja. Samuti erineb sotsiaalmaksumäär FIE-le, mis on kokku 32,15%, jne. (Valsts ieņēmumu dienestu, 2018a) Lisaks sotsiaalmaksule Lätis kehtib solidaarmaks. Solidaarsusmaksu kohaldatakse sotsiaalselt kindlustatud isikutele - töötajatele, füüsilisest isikust ettevõtjatele, kelle sissetulekud kalendriaasta jooksul ületavad riikliku sotsiaalkindlustuse kohustuslike sissemaksete maksimaalset summat - 62 800 eurot, mille maksumäär on 25,5%. Solidaarmaksu kohaldatakse sotsiaalselt kindlustatud isikutele, mida jagatakse 1% tervisehoiuteenuste rahastamiseks, 14% pensionikindlustuseks ja 10,5% tulumaksukontole. (Valsts ieņēmumu dienestu, 2019b)

Käibemaksuga maksustatakse ettevõtluse käigus müüdavaid kaupu ja teenuseid, samuti ka kauba importi riikidest väljaspool Euroopa Liitu ja kaupade soetamist Euroopa Liidu riikidest ning teenuste saamist välisriigi ettevõtjatel. (Rahandusministeerium, 2019) Käibemaks on lisandunud väärtuse maks ja selle tasub lõpptarbija.

Eestis kehtivad käibemaksu määrad on 20%, 9% ja 0% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest. 20% on standardne maksumäär, ning osadele kaupadele ning teenustele kehtib maksumäär 9%, näiteks trükitud raamatud ja õppetöök kasutatavad töövihikud, trükitud perioodilised väljaanded, majutusteenused ning sotsiaalministeeriumi poolt määratud ravimid, sanitaar- ja hügieenitooted ning puudega isikutele isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmed. Käibemaksumäär 0% kehtib mitmetele kaupadele, sealhulgas eksporditavale kaubale, teise ELi liikmesriigi maksukohustuslasele osutatavale

konsultatsiooniteenusele, aga ka rahvusvahelises liikluses kasutatavatele vee- ja õhusõidukitele. Samuti 0%-se käibemaksuga maksustatakse näiteks, mis osutatakse väljaspool Eestit, mitmed vee- ja õhustranspordiga seotud teenused ning ekspordi ja impordiga seotud kaubaveoteenused. Mitmete sotsiaalse suunitlusega kaupade ning teenuste käive on maksuvaba, näiteks universaalsed postiteenused, kindlustus-, tervishoiu- ja sotsiaalteenused. (vt tabel 3) (Rahandusministeerium, 2019)

Lätis on tavaline käibemaksumäär 21%, kuid sarnaselt Eestile teatud kaupadele ja teenustele rühmade puhul on kehtestatud ka vähendatud käibemaksumäär. Lätis kehtib samuti 12%, 5% ja 0% käibemaksumäär. 12% käibemaksumääraga maksustatakse selliseid tooteid nagu: imikutele mõeldud tooteid, ravimeid ja meditsiiniseadmeid, haridusalane kirjandus, ühistransporditeenus, samuti ka kütte, maagaas ja elekter. Vähendatud käibemaksumäär 5% kohaldatakse samuti ravimite ning puudega isiku isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmetele. Käibemaksumääraga 0% maksustamine Lätis on sarnane Eestiga. Kõik, mis kuulub Eestis 0% maksumääraga maksustamise alla, kehtib ka Lätis. Lisaks Lätis peab detailsemalt avalikustama tehinguid, mille väärtus on vähemalt 150 eurot. Võrdluseks Eestis tuleb käibemaksudeklaratsiooni lisal deklareerida tehinguid, mille korral arve või arvete kogusumma ilma käibemaksuta on maksustamisperioodil vähemalt 1000 eurot ja seda ühe tehingupartneri kohta. (vt tabel 3) (Zernmask, 2018, lk 92)

Leedus kehtivad käibemaksu määrad on 21%, 9% ja 5% kauba või teenuse maksustatavast väärtusest. 0% käibemaksusoodustus, mille rakendamine on reguleeritud Euroopa Liidust ning sarnaneb Läti ja Eestiga. Standardne käibemaksumäär on 21%. 9% käibemaks kohaldatakse raamatutele, trükistele, avalikule transporditeenusele ning majutusele ja elumajade kütteteenusele. Vähendatud 5% käibemaksumäär kohaldatakse ajalehtedele, ravimitele ning puudega isiku isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmetele. (vt tabel 3) (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2018)

Kui Eesti äriühingu maksustatav aastakäive kalendriaasta algusest arvates ületab 40 000 eurot aastas, tuleb registreerida ennast käibemaksukohustuslaseks. Käibemaksukohustuslane on ettevõtlusega tegelev isik, kes on registreeritud käibemaksukohustuslane. (Rahandusministeerium, 2019) Aastal 2018 Läti langetas käibemaksukohustuslaseks registreerimise piirmäära 50 000 eurot 40 000 eurole ehk samale tasemele, mis Eestiski alates 2018. aastast kehtib. (Zernmask, 2018, lk 92) Leedu Vabariigi maksukohustuslane ei ole kohustatud käibemaksukohustuslasena

registreerimistaotlust esitama, kui majandustegevuse aastakäive kogusumma ei ületa 45 000 eurot. (vt tabel 3) (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2018)

Tabel 3. Käibemaks Eestis, Lätis ja Leedus (Rahandusministeerium, 2019; Valstybinė mokesčių inspekcija, 2018; Zernmask, 2018; autori koostatud)

Riik	Maksumäärad	Maksu objekt	KMKR kohustus
Eesti	20%	Standardne	40 000
	9%	Ravimid, raamatud, meditsiiniseadmed jne	
	0%	Eksport, kindlustus-, tervishoiu- ja sotsiaalteenused jne	
Läti	21%	Standardne	40 000
	12%	Imikutele mõeldud tooted, ravimid, meditsiiniseadmed jne	
	5%	Ravimite ning puudega isiku isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmetele.	
	0%	Import eksport, tervishoiu- ja sotsiaalteenused jne	
Leedu	21%	Standardne	45 000
	9%	kohaldatakse raamatutele, trükistele, avalikule transporditeenusele ning majutusele ja elumajade kütteteenusele.	
	5%	Ajalehtedele, ravimitele ning puudega isiku isiklikuks tarbeks mõeldud meditsiiniseadmetele.	

Maamaks on maa maksustamise hinnast lähtuv maks. Eestis maamaks on riiklik maks, mis laekub täielikult kohaliku omavalitsuse eelarvesse. Maamaksu summa saadakse maa maksustamishinna korrutamisel maamaksumääraga. Maamaksuhind määratakse maa korralise hindamise teel, kasutades masshindamist ning võttes aluseks turuinformatsiooni. Maa hindamise objektiks on maatükk ilma sellel asuvate ehitiste, metsa ega muude taimede. Maamaksumäärad on üldjuhul 0,1-2,3% maa maksustamishinnast. Maksumäära kehtestab omavalitsuse üksuse volikogu. Maksu maksab maa omanik ja ka teatud juhtudel ka maa kasutaja. Maamaksu tasumise tähtpäev on 31. märts ja 1. oktoober. Kuni 64 euroni maamaksu tuleb tasuda 31. märtsiks tervikuna. Summa üle 64 eurot saab teha pooleks ja maksta kahes osas. Üle 64 euro maamaksust tasutakse 31. märtsiks vähemalt pool, kuid mitte vähem kui 64 eurot ja ülejäänud osa tasutakse 1. oktoobriks. (Rahandusministeerium, 2019)

Lätis maamaksu asemel kehtib kinnisvara maks. Kinnisvara maksu puhul maksu suurus sõltub kinnisvara väärtusest ja liigist. Kinnisvaramaksu puhul on maksustamisperioodiks kalendriaasta. Maksumaksjaks on juriidiline kui ka füüsiline isik. Maksumäär varieerub

1,5%-3% maatükki puhul ja 0,2%-0,4% elamu puhul. Kinnisvara maksu makstakse üks kord kvartalis ehk neli korda aastas, mitte hiljem kui 31 märts, 15 mai, 15 august ja 15 november, makstakse ühe neljandiku kogunenud iga-aastasest maksusummast. On võimalik maksta kord aastas avansina. (Valsts ieņēmumu dienestu, 2015)

Leedus kehtib nii maamaks, kui ka kinnisvaramaks. Maamaksu maksavad maa omanikud. Maksumäärad varieeruvad 0,01%- 4% maksustatavast väärtusest, mis sõltub munitsipaalasutuse otsusest. Maa maksustatavaks väärtuseks on maa keskmine turuväärtus. Kinnisvara maksu puhul, nagu eelnevalt oli öeldud, maksu suurus sõltub kinnisvara väärtusest. See ei kehti Leedu vabamajandustsoonis. (Ernst & Young, 2018, p. 30) Maksumaksjaks on äriühingud ja teised juriidilised ühingud, kes omavad kinnisvara. Alates 2015 aastast hakkas see kehtima ka füüsilistele isikutele. Aastal 2018 äriühingutele kehtib 0,3 kuni 3% maksumäär maksustava vara väärtusest aastas. Kehtib maksuvabamiinimum 200 000 eurot ning kinnisvara, mille maksustatav summa ületab 200 000 kuid mitte 300 000 eurot, maksustatakse 0,5% maksumääraga; kinnisvara mille maksumus on suurem kui 300 000 eurot, kuid ei ületa 500 000 eurot, maksustatakse 1%-lise maksumääraga; kinnisvara, mis ületab 500 000 eurot, maksustatakse 2%-lise maksumääraga. (Ernst & Young, 2018, p. 29)

Kokkuvõtteks Balti riikide maksusüsteemides leidub nii erinevusi kui ka sarnasusi. Balti riikides on sarnase käibemaksu ja füüsilise isiku tulu maksustamise põhimõtted. Kõikides Balti riikidest kehtib progresseeruv füüsilise isiku tulumaks, ainus erinevus seisneb selles, et kui Leedus ja Eestis on fikseeritud maksumäär, Lätis on maksumäär seotud isiku sissetuleku tasemest. Samuti vaatamata, et maksumäärad riikides erinevad, on Balti riikides käibemaksuga maksustamise põhimõtted sarnased. Suured erinevused on ettevõtetulu-, sotsiaal- ja omandi maksustamises. Leedus ainsalt on klassikalinejuriidilise isiku ettevõtte tulumaks, nii Eestis kui ka Lätis maksustamine toimub üksnes kasumi jaotamisel Leedus on olemas seitse vabakaubanduspiirkonda, kus kehtivad omad reeglid ja mille soodustused motiveerivad tegeleda seal ettevõtlusega antud piirkonnas. Lätis ettevõtluse alustamise motiveerimiseks kehtib on mikroettevõttemaks. Antud maks annab soodustusi tulumaksu osas mikroettevõtete jaoks. Sotsiaalmaks on Balti riikides täiesti erineval kujul. Kui Eestis ja Leedus kehtib kõikidele fikseeritud maksumäär, siis Lätis kehtib mitu erinevat maksumäära, mis sõltuvad sellest, mis staatuses isik on. Ning kehtib ka solidaarsusmaks, mis lisandub sotsiaalselt kindlustatud isikutele, kellel on kõrge sissetulek. Samuti erinev on omandi maksustamine. Kui Eestis maksustatakse maad, siis

Leedus ja Lätis kehtib ka kinnisvaramaks, mille puhul maksu suurus sõltub kinnisvara väärtusest ja liigist.

2.2. Balti riikide ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõime analüüs

Lõputöös kasutab autor kvantitatiivset uurimismeetodit, hinnates ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõimet Eestis võrreldes teiste Balti riikidega. Kvantitatiivse uurimismeetodi kasuks otsustas autor sel põhjusel, et sooviti analüüsida kahe suurima raporti tulemusi, mis uurivad iga-aastaselt riikide maksusüsteemide konkurentsivõimet ja antud meetod osutus kõige otstarbekamaks. Lõputöö eesmärk on hinnata ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõimet Eestis võrreldes teiste Balti riikidega.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks analüüsib autor maksusüsteemide konkurentsivõimet väljendavaid näitajaid. Analüüsi vältel autor uurib Balti riikide põhimakse, mis on tulumaks, käibemaks, sotsiaalkindlustusmaksed ja omandimaksed. Analüüsitakse võrdlevalt põhimaksude maksukoormust ja maksumäära ning maksude mõju maksusüsteemi konkurentsivõimelisusele. Teiseks uurib autor maksude tasumise lihtsust kaustades nelja mõõdikut: maksete arv aastas, maksetele kuuluv aeg, tasumisele kuuluvate maksude summa osakaalu ettevõtete kasumist ja *postfiling index*. Saadud tulemused autor illustreerib jooniste ning tabelite abil.

Informatsiooni kogumiseks kasutab autor Balti riikide riiklike maksuametite veebilehekülgi ning analüüsib Maailmapanga poolt avaldatud *Doing Business* 2019 ja *Tax Foundation* poolt tehtud raport *International Tax Competitiveness Index* 2018 tulemusi. Autor kirjeldab eraldi saadud tulemusi ning kokkuvõtteks mõlema raporti tulemuste põhjal hindab ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõimet ning toob välja kõige konkurentsivõimelisema maksusüsteemiga Balti riiki. Vajalike statistikaandmete leidmiseks autor kasutab OECD andmebaasi.

Kui vaadata etteruttavalt analüüsitavate raportite tulemusi, võib märkida, et Balti riikide positsioon edetabelis erineb kasutades erinevaid indekseid. *International Tax Competitiveness* indeksi edetabelit vaadates on märkimisväärne see, et Eesti on esimesel kohal, teisel kohal paikneb Läti ja Leedu ei ole antud raportis isegi esimese 35 seas (Bunn *et al*, 2018, p. 3). *Doing Business* indeksi tulemused erinevad, nimelt on Leedu kolme riigi

seas esimene ehk 14 kohal, Eesti paikneb 16 kohal ja Läti 19-ndal kohal kõikidest OECD riikidest. (World Bank Group, 2018, p. 5) Antud alapeatükis autor selgitab, miks esineb selline erinevus ja millise Balti riigi maksusüsteemi saab käsitleda kui kõige konkurentsivõimelisemat.

Tax Competitiveness indeksis analüüsitakse riikides kehtiva ettevõtte- ja üksikisiku tulumaksu, tarbimismakse, kinnisvaramakse ja välismaal teenitud kasumi maksustamist. Autor ei kasuta kõiki joonises 1 kirjeldatud komponente, kuna mõningaid näitajad puuduvad Balti riikide maksusüsteemidest.

Nagu lõputöö teoreetilises käsituses selgitati (vt lk 16), majanduskasvu jaoks kõige kahjulikum maks on ettevõtte tulumaks. Samuti teoreetilises osas autor selgitas, konkurentsivõimelist maksusüsteemi võib defineerida, kui sellist, mis hoiab marginaalseid maksumäärasid madalal. OECD keskmine maksumäär on 23,9% (Bunn *et al*, 2018, p. 7). Nagu eelnevas alapeatükis selgitati (vt lk 24), Läti muutis ettevõtlustulumaksu sarnaseks Eestile, ning tegemist ei ole enam klassikalise juriidilise isiku ettevõtlustulumaksuga. Sellega seoses ainsal Balti riikidest ettevõtlustulumaks kehtib Leedus, mille marginaalne maksumäär on 15% (vt joonis 3). Kuigi see on OECD keskmisest madalam määr, ettevõtete jaoks Leedu maksusüsteem ei ole nii atraktiivne kui seda on Eesti ja Läti.

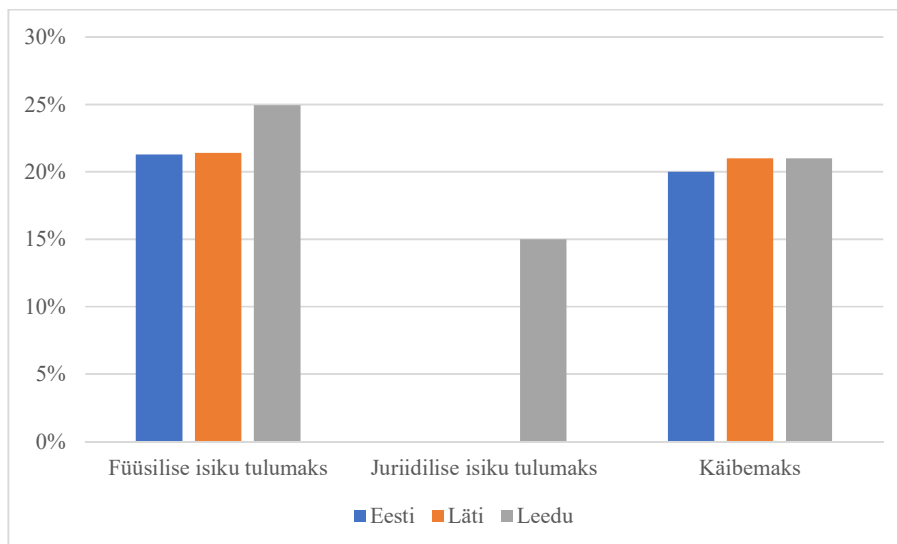
Kuigi füüsilise isiku tulumaks ja tarbimismaksud mõjutavad majanduskeskkonda vähem kui ettevõtte tulumaks, on nad ikka väga tähtsad maksusüsteemi konkurentsivõime kujundamises. Kõrgemad marginaalsed maksumäärad muudavad lisatöö kallimaks, mis vähendab töötamise suhtelist maksumust. See muudab tõenäolisemaks, et üksikisik valib vaba aja töö asemele. Kui kõrged maksumäärad tõstavad tööjõukulusid, siis on selle mõju töötundide vähenemine, mis vähendab majanduse tootmist. Samuti kõrged tööjõu kulud võivad põhjustada tööandja maksudest kõrvalehoidumist. (Bunn *et al*, 2018, p. 13)

Eestis on OECD riikide hulgast madalaim marginaalne maksumäär, mis on 21,3 protsenti. (Bunn *et al*, 2018, p. 15) Lätis on see 21,4%, Leedus, aga 24,96% (OECD. Stat, 2018) (vt joonis 3). Sellest tulenevalt Eestis kehtiv füüsilise isiku tulumaks on kõige atraktiivsem Balti riikidest. Samas Läti marginaalne maksumäär on Eesti omast ainult kümnendik protsendi kõrgem, seega Lätis kehtiv maksumäär on samuti konkurentsivõimeline.

Enamikus maailma riikides on käibemaks kõige levinum tarbimismaks (Bunn *et al*, 2018, p. 18). Käibemaksuga maksustatakse ettevõtluse käigus müüdavaid kaupu ja teenuseid. Nagu eelnevas alapeatükis oli mainitud Eestis on võrreldes teiste Balti riikidega kõige

madalaim standardne käibemaksumäär, mis on 20%, Lätis ja Leedus on see 21%. (vt joonis 3)

Käibemaksu konkurentsivõime määratlemisel peale määra vaadetakse ka, mida riigid määravad maksuobjektina. Paljud riigid ei suuda oma maksubaasi õigesti määratleda. Riigid vabastavad maksustamisest sageli liiga palju kaupu ja teenuseid, mille pärast riik ei saa piisavalt tulu. Sellel põhjusel riigid tihti tõstavad käibemaksumäärad kõrgeks, et saamata tulu laekusks. *Tax Competitiveness index* märgib, et tuleks ideaaljuhul kogu lõpptarbimiselt nõuda käibemaksu. Selle meetme kohaselt on väga vähestel riikidel täiuslik või peaaegu täiuslik käibemaksu baas. Eestis on see tulemus sajast punktist 61,8 ja Lätis 43,9 ning Leedust informatsioon puudub. (Bunn *et al*, 2018, pp. 18-19)



Joonis 3. Põhiliste maksude marginaalsed maksumäärad (Bunn *et al*, 2018; OECD Stat, 2018; autori koostatud)

Lätis, kui ka Leedus on rakendanud kinnisvaramaks, Eestis on selle asemel maamaks. Kuigi omandiga seotud maksud mõjutavad riigi konkurentsivõimet kõige vähem, siiski riikides, kus kehtib kinnisvaramaks on vähem konkurentsivõimelisemad, kui need kellel seda pole. Eestis ja Leedus maksustatakse maa väärtust, mis välistab maismaal asuvate hoonete või rajatiste väärtuse. Riikides, kus on kõrge maksumäär kinnisvarale, annab maksumaksjatele suurema maksukoormuse ja on vähem konkurentsivõimeline. Kinnisvaramaksud takistavad täiendavat tööd ja säästmist, mis kahjustab tootlikkust ja toodangut, kuna selle maksuga maksustatakse korduvalt maksustava varaga, nagu kinnisvara või ärikapital.

Kõrgem maksukoormus, eriti kui tegemist on kapitaliga, kipub aeglustama investeringuid, mis kahjustavad tootlikkust ja majanduskasvu.

Nagu eelnevas alapeatükis oli selgitatud (vt lk 28), Lätis kinnisvaramaksu maksumäär varieerub 1,5%-3% maatükki puhul ja 0,2%-0,4% elamu puhul ja Leedus maksumäärad varieeruvad 0,01%-4% maksustatavast väärtusest. Leedus kehtib peale kinnisvaramaksu ka maamaks, mis veel rohkem suurendab maksukoormuse maksumaksjale. Leedus kehtib keskmiselt 0,3 kuni 3% maksumäär maale, Eestis aga 0,1-2,3%. Millest võib järeldada, et Leedus on kõrgem maksukoormus maksumaksjale. Lätis kehtib ainult kinnisvaramaks, kuid maksumäär ei ole kõrge. Eestis kehtib ainult maamaks, mis muudab riiki konkurentsivõimelisemaks võrreldes teiste Balti riikidega.

Tax Competitiveness indeksi tulemuste kohaselt Eesti põhimaksude maksukoormuse ja maksumäärade näitajad on Balti riikidest kõige konkurentsivõimelisemad. Eestit teistest riikidest eristab esiteks ettevõtlustulumaks, äriühingud tasuvad tulumaksu kasumilt, mitte selle teenimisel, vaid alles kasumi jaotamisel dividendidena või muus vormis. Läti muutis 2017 aastal tulumaksusüsteemi sarnaseks Eestile, mis aitas tal tõusta viie kõige konkurentsivõimelisema riigi seast teisele kohale. Teiseks on see, et Eestis pole klassikalist kinnisvaramaksu, vaid selle asemel on maamaks, mis kinnisvara väärtusest ei sõltu. Kolmandaks on füüsilise isiku tulumaks, mille marginaalne maksumäär on kolmest riigist kõige madalam. (Bunn *et al*, 2018, pp. 2-4) Leedu tulemused on, aga kõige vähem konkurentsivõimelised, kuna maksukoormus ja maksumäärad on kõrgeimad Balti riikidest, mis mõjutab negatiivselt ettevõtlust ja sealt tulenevalt ka majanduskeskkonda.

Maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmisel parima pildi kujundamiseks peab arvesse võtma ka peale maksukoodi ka maksu tasumise lihtsust ja kiirust. Maksude tasumise lihtsust on võimalik mõõta nelja *Paying Taxes index* mõõdiku abil, mis on: maksete arv aastas, maksetele kuuluv aeg, maksumäär kokku (% kasumist) ja *postfiling index*.

Lätis on maksete arv aastas 7, mis on Balti riikidest kõige madalam. Nagu autor on teoorias selgitanud tegur arvestab maksudeklaratsioonide esitamise ja maksete tasumise arvu. (vt lk 18) Lätis arvestatakse maksetena sotsiaalmaksud, dividendide maksustamine, kinnisvaramaks, sõidukimaks, looduskaitsemaks, käibemaks ja aktsiisid. Eesti järgneb Lätile ning aastas on 8 makset, ning maksete alla kuuluvad sotsiaalmaksud, dividendimaksud, maamaks, riigilõiv, raskeveokimaks, reklaamimaks, käibemaks ja aktsiisid. Leedu on viimane, maksete arv on 10 ning maksed on sotsiaalkindlustusmaksed,

ettevõtte tulumaks, maamaks, kinnisvaramaks, keskkonnamaks, sõidukimaks, kaks keskkonna saastetasu ja aktsiisid. (vt tabelist 4) (World Bank Group, 2019a, p. 38; World Bank Group, 2019b, p. 35; World Bank Group, 2019c, p. 37)

Maksude maksmisele kuuluva aja arvestatakse tundides aastas. Nagu teoorias oli mainitud (vt lk 18) võetakse arvesse aega, mis kuulub kolme põhimaksu andmete kogumiseks, esitamiseks ja tasumiseks. Eestis on maksude maksmisele kuuluv aeg palju madalam võrreldes teiste Balti riikidega, mis on 50 tundi aastas. Leedus on vaja 99 tundi aega aastas. Kõige aeganõudvam protsess on Lätis, mis on 168,5 tundi aastas, vaatamata sellele, et Lätis on kõige väiksem maksete arv aastas. (vt tabel 4) Lätis kuulub kõige rohkem aega sotsiaalkindlustusmaksete tasumisele, mis on 80 tundi aastas. Nagu eelnevas alapeatükis oli selgitatud (vt lk 25), sotsiaalkindlustusmaksete tasumine Lätis on erinev võrreldes teiste Balti riikidega. Maksumäär sõltub äritegevusest ja sotsiaalsest staatusest. Selle arvutamine on raske ja aeganõudev inimeste jaoks. Samuti kehtib Lätis ka solidaarsusmaks, mis lisandub, kui tegemist on jõuka isikuga. Võrdluseks Eestis on vaja aastas 31 tundi sotsiaalmaksu tasumiseks ja Leedus 34 tundi, mis on üle poole võrra vähem, kui seda on Lätis. Samuti aeganõudev on Lätis käibemaksu esitamine ja tasumine, mis on 66 tundi aastas. Eestis kulub 14 tundi aastas ja Leedus 47 tundi. (World Bank Group, 2019a, p. 38; World Bank Group, 2019b, p. 35; World Bank Group, 2019c, p. 37)

Maksumäära kogu arvu mõõtmiseks võetakse arvesse ettevõtete poolt tasumisele kuuluvate maksude summade osakaalu ettevõtete kasumist. Kõige madalam tulemus on Lätis, nagu nähtub tabelist 4, maksumäär kokku on 36% ettevõtete kasumist. Kõige kõrgem on Eestis, mis on 48,7% ettevõtete kasumist. Leedus moodustab sissemaksete kogusumma 42,6% kasumist. Eestis tõstab tulemust sotsiaalmaks, mis on 37,22% ettevõtte kasumist. Märkimisväärne on see, et kuigi Lätis on sotsiaalmaksu maksmine aeganõudvam, siiski maksukoormus on väiksem võrreldes teiste Balti riikidega. (World Bank Group, 2019a, p. 38; World Bank Group, 2019b, p. 35; World Bank Group, 2019c, p. 37)

Postfiling index mõõdab käibemaksutagastusele kuuluva aja ja ettemaksukontrollile kuuluva aja. Arvutamisel kasutatakse 0-100 skaalat, mida kõrgem on tulemus seda konkurentsivõimelisem on riik. (World Bank Group, 2019a, p. 40; World Bank Group, 2019b, p. 37; World Bank Group, 2019c, p. 39)

Kõikidel Balti riikidel on tulemust 100 piires, kuid kõige kõrgem on Eesti, mille tulemus on 99,38. Lätis on natukene madalam ehk 98,11 ja Leedus 97,52. Eestis aeg käibemaksu

tagastamise lõpuleviimiseks kulub 1,3 tundi, käibemaksu tagastamiseks kulub 2,3 nädalat ning aeg tahtmatu vea parandamiseks kulub 1,5 tundi, mis on väga hea tulemus. (vt tabel 4) Lätis ja Leedus on antud tulemused madalamad, kuid samuti väga heal tasemel võrreldes teiste OECD riikidega. (World Bank Group, 2019a, p. 40; World Bank Group, 2019b, p. 37; World Bank Group, 2019c, p. 39)

Tabel 4. *Paying Taxes* näitajad Eestis, Lätis ja Leedus (World Bank Group, 2019a; World Bank Group, 2019b; World Bank Group, 2019c; autori koostatud)

Riik	Eesti	Läti	Leedu
Maksete arv (aastas)	8	7	10
Aeg (tunnid aastas)	50	168,5	99
Maksud (tunnid aastas)			
Sotsiaalmaks	31	80	34
Ettevõtte tulumaks (dividendid)	5	22	18
Käibemaks	14	66	47
Maksumäär kokku (% kasumist)	48,7	36	42,6
Maksud (% kasumist)			
Sotsiaalmaks	37,22	26,61	35,17
Ettevõtte tulumaks (dividendid)	7,91	6,39	5,92
Kinnisvaramaks/maamaks	1,89	2,08	0,98
Muu	1,66	0,97	0,5
Postfiling index (0-100)	99,38	98,11	97,52
Käibemaksu tagastamise lõpuleviimiseks kuluv aeg tundides	1,3	0	2,1
Käibemaksu tagastamiseks kuluv aeg nädalates	2,3	6,2	6,2
Tahtmatu vea parandamiseks kuluv aeg tundides	1,5	2,5	1,5

Kui *Doing Business* indeksi tulemuste kohaselt on Leedu kõige kõrgemal kohal Balti riikidest, siis *Paying Taxes* indeksi tulemusel Leedu jääb viimaseks. Kõige kõrgemal positsioonil Balti riikidest on Läti ehk 13 kohal *Doing Business* raportis analüüsivatest riikidest. Eesti ei ole kaugel ehk 14 kohal ja Leedu 18 kohal. Eesti jääb Lätist maha 0,18 punkti, nii et riigid on väga sarnasel tasemel. (World Bank Group, 2019a, p. 37; World Bank Group, 2019b, p. 34; World Bank Group, 2019c, p. 36) Läti teeb teistest riikidest konkurentsivõimelisemaks see, et kuigi maksude maksmine on aeganõudev, on maksete arv ja maksumäär kokku väiksemad teistest Balti riikidest. See tähendab, et maksukoormus Läti maksumaksjatele on madalam kui teistes Balti riikides. Eesti maksukoormus on kõige

suurem Balti riikidest, kuid maksusüsteemi muudab konkurentsivõimelisemaks menetluse kiirus. Leedu maksusüsteem on kõige vähem konkurentsivõimeline, siiski riigis tegeletakse selle arenguga ning Leedu iga aastaselt tõuseb aina kõrgemale edetabelis.

Kui analüüsida *Tax Competitiveness* indeksi ja *Paying Taxes* teguritest saadud tulemusi, siis Eestil on põhimaksude maksukoormuse ja maksumäärade näitajad Balti riikidest kõige konkurentsivõimelisemad, kuid maksude tasumine on kõige lihtsam Lätis. Samas mõlema indeksi puhul on Lätis ja Eestis hästi sarnased tulemused, millest võib järeldada, et mõlemad riikide maksusüsteem on sama konkurentsivõimelised. Leedu maksusüsteem erineb nii maksude sisust kui ka üldiselt maksusüsteemi struktuuri poolest. Maksusüsteem on kõige vähem konkurentsivõimeline, siiski riigis tegeletakse selle arenguga ning Leedu iga aastaselt tõuseb aina kõrgemale edetabelis.

KOKKUVÕTE

Maksud moodustavad suurema osa riikide tuludest. Tagamaks piisava hulga rahalise vahendite laekumist riikide eelarvesse kujundab valitsus maksusüsteemi. Maksusüsteem on üheks tähtsaks ettevõtluskeskkonna kujunemise osaks, mida konkurentsivõimelisem on riigi maksusüsteem, seda atraktiivsem on ettevõtjate jaoks riik.

Lõputöös autor keskendus Balti riikide maksusüsteemide konkurentsivõimelisuse võrdlusele. Vaatamata ühisele minevikule ja geograafilisele lähedusele on terve rida erinevusi Balti riikide maksusüsteemides ja ettevõtluskeskkonna tasemest. Riigid tegelevad aktiivsel maksusüsteemi reformiga, et saavutada selle konkurentsivõimelisust.

Lõputöö eesmärgiks oli hinnata ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõimet Eestis võrreldes teiste Balti riikidega. Eesmärgi saavutamiseks oli püstitatud probleem: kui konkurentsivõimeline on Eesti maksusüsteem võrreldes teiste Balti riikide maksusüsteemidega?

Lõputöös püstitatud probleem sai lahendatud. Lõputöö analüüsis selgus, et Balti riikides on kaks sarnasel tasemel riiki. Eesti ja Läti maksusüsteemid on Balti riikidest konkurentsivõimelisemat. Lõputöö eesmärgi täideti läbi uurimisülesannete.

Esiteks autor andis ülevaate ettevõtluse, ettevõtluskeskkonna ja konkurentsivõime olemusest ning nende vahelistest seostest. Analüüsist selgus, et ettevõtlust võib käsitleda nii ressursina, protsessina kui ka tegutsemise vormina, läbi mille inimesed kasutavad positiivseid võimalusi turul, luues uusi äriettevõtteid, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust. Ettevõtlustegevust mõjutavad erinevad faktorid, nagu majandus, sotsiaalkultuursed tegurid ja poliitika. Ettevõtluse teostamiseks on ettevõtja, kellel on vastutus enda äri ees ja, kes riskib selle nimel. Ettevõtjad loovad ühiskonna jaoks vajalikke tooteid ja teenuseid sealhulgas ka avalike hüvesid, mõjutavad nii ümbruskonda kui ka riigipoliitikat. Riigi ülesanne on luua ettevõtetele sobiva keskkonda, kui riik ei tegele sobiva keskkonna loomisega võib see väga negatiivselt mõjutada ettevõtluskeskkonda. Kuigi maksude reguleerimine riigi poolt on vaid üks riigi võimekuse mõjutavaid tegureid, võib maksusüsteem tugevalt mõjutada ettevõtete ja riigi konkurentsivõimet.

Teiseks kirjeldati maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmise võimalustest. Selgus, et maksupoliitika on üks riikidele kättesaadavamaid vahendeid riigi konkurentsivõime

suurendamiseks. Maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmisel tuleb arvesse võtta peale maksumäärade kõrgust ka maksukeskkonda ja maksukoormust. Maksusüsteemi konkurentsivõime mõõtmiseks on olemas mitmeid indekseid, autor toob enda töös kõige enam levinumad nendest. Kõige enam levinud maksukonkurentsivõime mõõtmise võimalust on *International Tax Competitiveness Index* (ITCI) ja *Doing Business*'i inedeksi indikaator *Paying Taxes*. Esimene annab põhjaliku ülevaate arenenud riikide maksukoodide võrdlemisest. Selliseks analüüsitakse 40 maksupoliitika muutujat seal hulgas peamiseid riiklike makse. *Doing Business* indeks indikaatoris *Paying Taxes* analüüsitakse nelja tegurit, mis näitavad, milline on keskmise suurusega ettevõtte maksude tasumiseks kuluv aeg, kogu maksu- ja sissemaksete määr ning maksete arv ja kui efektiivne on ettevõtte jaoks järgnevate protsesside järgimine.

Kolmandaks autor andis üldise ülevaate Läti, Leedu ja Eesti maksusüsteemide peamistest tunnustest. Analüüsi tulemustena selgus, et Balti riikide maksusüsteemides leidub nii erinevusi kui ka sarnasusi. Balti riikides on sarnase käibemaksu ja füüsilise isiku tulu maksustamise põhimõtted. Kõikides Balti riikidest kehtib progresseeruv füüsilise isiku tulumaks, ainus erinevus seisneb selles, et kui Leedus ja Eestis on fikseeritud maksumäär, Lätis on maksumäär seotud isiku sissetuleku tasemest. Samuti vaatamata, et maksumäärad riikides erinevad, on Balti riikides käibemaksuga maksustamise põhimõtted sarnased. Suured erinevused on ettevõtetulu-, sotsiaal- ja omandi maksustamises. Leedus ainsalt on klassikalinejuriidilise isiku ettevõtte tulumaks, nii Eestis kui ka Lätis maksustamine toimub üksnes kasumi jaotamisel Leedus on olemas seitse vabakaubanduspiirkonda, kus kehtivad omad reeglid ja mille soodustused motiveerivad tegeleda seal ettevõtlusega antud piirkonnas. Lätis ettevõtluse alustamise motiveerimiseks kehtib mikroettevõttemaks. Antud maks annab soodustusi tulumaksu osas mikroettevõtete jaoks. Sotsiaalmaks on Balti riikides täiesti erineval kujul. Kui Eestis ja Leedus kehtib kõikidele fikseeritud maksumäär, siis Lätis kehtib mitu erinevat maksumäära, mis sõltuvad sellest, mis staatuses isik on. Ning kehtib ka solidaarsusmaks, mis lisandub sotsiaalselt kindlustatud isikutele, kellel on kõrge sissetulek. Samuti erinev on omandi maksustamine. Kui Eestis maksustatakse maad, siis Leedus ja Lätis kehtib ka kinnisvaramaks, mille puhul maksu suurus sõltub kinnisvara väärtusest ja liigist.

Lõpuks autor analüüsis võrdlevalt Balti riikide maksusüsteemide konkurentsivõimet väljendavaid näitajaid. Kui analüüsida *Tax Competitiveness* indeksi ja *Paying Taxes* teguritest saadud tulemusi, siis Eestil on põhimaksude maksukoormuse ja maksumäärade

näitajad Balti riikidest kõige konkurentsivõimelisemad ja maksude tasumine on kõige lihtsam Lätis. Samas mõlema indeksi puhul on Lätis ja Eestis hästi sarnased tulemused, millest võib järeldada, et mõlemad riikide maksusüsteem on sama konkurentsivõimelised. Leedu maksusüsteem erineb nii maksude sisust kui ka üldiselt maksusüsteemi struktuuri poolest. Maksusüsteem on kõige vähem konkurentsivõimeline, siiski riigis tegeletakse selle arenguga ning Leedu iga aastaselt tõuseb aina kõrgemale edetabelis.

Edaspidi soovitatakse teostada ettevõtete maksukeskkonna konkurentsivõime analüüsi peale Balti riikide ka teistes maailma riikides.

SUMMARY

Taxes account for the majority of national revenues. In order to ensure a sufficient amount of financial resources to the national budget, the government modifies the tax system. The tax system is one of the most important parts of the development of the business environment, which is more competitive in the state tax system; the more attractive the state is for entrepreneurs.

In the final thesis, the author focused on the comparison of the competitiveness of the Baltic tax systems. Despite the common past and geographical proximity, there are a number of differences between the tax systems of the Baltic States and the level of the business environment. Countries are engaged in active tax reform to achieve its competitiveness.

The aim of the thesis was to assess the competitiveness of the business tax environment in Estonia compared to other Baltic countries. To achieve this goal, the author identified the following problem: how competitive is the Estonian tax system compared to other Baltic tax systems?

The thesis provides a comprehensive overview of the nature of entrepreneurship, the business environment and competitiveness and the interrelationship between them. It describes the possibilities of measuring the competitiveness of the tax system, gives an overview of the tax systems of Latvia, Lithuania and Estonia and compares the indicators of competitiveness of the Baltic tax systems. In the final thesis, the author of the thesis concluded that there are two similar levels in the Baltic States. Estonian and Latvian tax systems are more competitive in the Baltic States. The Lithuanian tax system differs from the content of taxes as well as the structure of the tax system in general. Although the Lithuanian tax system is the least competitive, the country is still developing it.

In the future, it is recommended to carry out an analysis of the competitiveness of the corporate tax environment outside the Baltic States in other countries of the world.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Alas, R., 1997. *Juhtimise alused*. Tallinn: Külim.

Alava, R., P., Murillo, J., M., Zambrano, R., B., Velez, M., I., Z., Vazquez, M., L., 2018. PEST Analysis Based on Neutrosophic Cognitive Maps: A Case Study for Food Industry. *Neutrosophic Sets & Systems*. 21(9), pp 84-92.

Anisimova, A., 2016. Конкурентоспособность налоговой системы в современных условиях: основные факторы и тенденции. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 25(14). стр. 47-60.

Altenburg, T., Hillebrand, W., Meyer-Stamer, J., 1998. *Building systemic competitiveness : concept and case studies from Mexico, Brazil, Paraguay, Korea and Thailand*. Berlin: German Development Institute.

Bunn, D., Pomerleau, K., Hodge, S., A., 2018. *International Tax Competitiveness Index 2018*. Tax Foundation. [Võrgumaterjal] Leitav:

https://files.taxfoundation.org/20190213134207/ITCI_2018.pdf [Kasutatud 07.01.2019].

Carayannis, E., Grigoroudis, E., 2016. Using multiobjective mathematical programming to link national competitiveness, productivity, and innovation. *Annals of Operations Research*. 247(2), pp. 635-655.

Cole, H., 1968. The Entrepreneur: Introductory Remarks. *American Review of Economics*, 58(2), pp 64-71.

Chistakova, O., 2010. *Process analysis of modern entrepreneurship*. Doktoritöö, Irkutsk: Baikal National University of Economics and Law.

Cepel, M., Stasiukynas, A., Kotaskova., A., Dvorsky, J., 2018. Business environment quality index in the SME segment. *Journal of Competitiveness*. 10(1), pp 21-40.

Dictionary of Financial Terms, 2008. *Financial Dictionary*, [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/Effective+tax+rate> [Kasutatud 20.02.2019].

Eesti Konjunkturiinstituut, 2014. *Ettevõtete konkurentsivõime edetabeli koostamise organisatsioonilis-metoodilised*. [Võrgumaterjal] Leitav:

http://www.ettevotluskonkurss.ee/public/edetabel/Ettevotete_konkurentsivoime_METOO DIKA.pdf [Kasutatud 07.01.2019].

Eesti Arendusfond, 2008. *Eesti majanduse konkurentsivõime hetkeseis ja tulevikuväljavaated*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<http://www.arengufond.ee/upload/Editor/Publikatsioonid/Publikatsioonide%20failid/Arengufoorumile%202008%20raport.pdf> [Kasutatud 07.01.2019].

Eesti Pank, 2018. *Eesti konkurentsivõime ülevaade*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.eestipank.ee/publikatsioon/eesti-konkurentsivoime-ulevaade/2018/eesti-konkurentsivoime-ulevaade-2018> [Kasutatud 12.01.2019].

Ernst & Young, 2018. *Doing business in Lithuania. Tax and legal guide 2018*. [Võrgumaterjal] Leitav: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing-business-in-Lithuania-tax-and-legal-guide-2018/\\$FILE/EY-Doing-business-in-Lithuania-tax-and-legal-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Doing-business-in-Lithuania-tax-and-legal-guide-2018/$FILE/EY-Doing-business-in-Lithuania-tax-and-legal-guide-2018.pdf) [Kasutatud 05.03.2019].

Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus, 2005. *Turundusplaani koostamise juhendmaterjal*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.eas.ee/images/doc/ettevotjale/turism/turundusplaani%20koostamise%20juhend.pdf> [Kasutatud 10.02.2019].

Ettevõtlustulu lihtsustatud maksustamise seadus (2017) RT I, 07.07.2017, 2.

European Commission, 2018. *Platform for tax good governance. Competitiveness and Tax Competition*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/document_of_com_competitiveness_and_taxation_docx_en.pdf [Kasutatud 10.03.2019].

Gnyawali, D., R., Fogel, D., S., 1994. Environments for entrepreneurship development: key dimensions and research implications. *Entrepreneurship: Theory and Practice*, 18(4), Vol 18, pp 43-62.

Gries, T., Naude, W., 2011. Entrepreneurship and human development: A capability approach. *Journal of Public Economics*, 3(1), pp. 216-224.

Herron, L., Rochard, B., Robinson, Jr., 1993. A Structural Model of the Effects of Entrepreneurial/Characteristics on Venture Performance, *Journal of Business Venturing*, 8, pp 281-294.

Kaldaru, H., Jago, L., 1999. *Eesti majanduse konkurentsivõime*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus.

Kerem, K., Raju, O., Randveer, M. 1999. *Mikroökonomika*. Pärnu: TEA.

Schwab, K., 2017. *The Global Competitiveness Report 2017-2018*. *World Economic Forum*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www3.weforum.org/docs/GCR2017-2018/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2017%E2%80%932018.pdf> [Kasutatud 27.10.2018].

Käibemaksuseadus (2003) RT I, 29.11.2018, 8.

Lehis, L., 2017. *Eesti maksuseaduse kommentaarid*. Tallinn: Eesti Maksumaksjate Liit.

Laas, A., 2001. *Ettevõtlus on elamise viis*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus.

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Maksu- ja Tolliameti ARENGUKAVA 2017-2020*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.emta.ee/sites/default/files/kontaktid-ja-ametist/ameti-struktuur-ulesanded-strateegia/strateegia/20170608_mta_strateegiadokument_2017-2020.pdf [Kasutatud 27.10.2018].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Maksuvaba tulu alates 1. jaanuarist 2018*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/maksuvaba-tulu> [Kasutatud 27.10.2018].

Maksukorralduse seadus (2002), RT I, 13.03.2019, 57.

Majandus- ja Kommunikatsiooniministeerium, 2013. *Eesti ettevõtluse kasvustrateegia 2014-2020*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://kasvustrateegia.mkm.ee/> [Kasutatud 27.10.2018].

Nagy, L., 2017. Impact of the Tax System on the Competitiveness of Businesses and Capital Inflow. *Public Finance Quarterly*. 62(1), p 22-38.

OECD, 1996. *Globalisation and competitiveness: relevant indicators*. [Võrgumaterjal] Leitav: [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD\(96\)43&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=OCDE/GD(96)43&docLanguage=En) [Kasutatud 07.01.2019].

OECD, 2011. What is a competitive tax system? *Challenges in Designing Competitive Tax Systems*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.oecd.org/ctp/48193714.pdf> [Kasutatud 07.01.2019]

OECD.Stat, 2018. *Top statutory personal income tax rate and top marginal tax rates for employees*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7 [Kasutatud 31.03.2019].

Pomerleau, K., Cole, A., 2015. *International Tax Competitiveness Index 2015*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://files.taxfoundation.org/legacy/docs/TF_ITCI_2015.pdf [Kasutatud 07.02.2019].

Raamatupidaja, 2018. *Tasub teada: Läti ja Leedu maksusüsteem ja tööõigus*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/03/15/tasub-teadatali-ja-leedu-maksususteem-ja-tooõigus> [Kasutatud 27.02.2019].

Rahandusministeerium, 2019. *Maksud*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/eesmargidtegevused/maksu-ja-tollipoliitika/maksud> [Kasutatud 27.02.2019].

Reiljan, J., Tamm, D., 2005. *Majandusharu konkurentsivõime analüüsi alused Eesti põllumajanduse näitel*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus.

Rõbinskaja, M., 2014. *Riikide konkurentsivõime ja selle mõõtmine*. Bakalaureusetöö, Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.

Sadilov, M., Õun, M., 2013. Maksustamine ning aktsiisid Eestis. – *Eesti Statistika kvartalikirjandus*. Vol 2, lk 56-69.

Sobel, R., S., 2018. *Entrepreneurship. The Library of Economics and Liberty*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.econlib.org/library/Enc/Entrepreneurship.html> [Kasutatud 01.01.2019].

Schumpeter, J., A., 2012. *The Theory of Economic Development*. 16 trükk. London: Transaction Publishers.

Tammert, P., 2006. *Tulumaks*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Tulumaksuseadus (1999) RT I, 28.12.2018, 51.

Valstybinė mokesčių inspekcija, 2018. *Aktuali informacija gyventojams apie pridėtinės vertės mokesťį*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.vmi.lt/cms/pvm> [Kasutatud 27.02.2019].

Valstybinė mokesčių inspekcija, 2019. *Mokesčiai*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.vmi.lt/cms/bendrai_mokesciai [Kasutatud 27.02.2019].

Valsts ieņēmumu dienestu, 2015. *Nekustamā īpašuma nodoklis* [Võrgumaterjal] <https://www.vid.gov.lv/lv/node/39> [Kasutatud 15.03.2019].

Valsts ieņēmumu dienestu, 2018a. *Valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu likmes*. [Võrgumaterjal] <https://www.vid.gov.lv/lv/valsts-socialas-apdrosinasanas-obligato-iemaksu-likmes> [Kasutatud 27.02.2019].

Valsts ieņēmumu dienestu, 2018b. *Mikrouzņēmumu nodoklis*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.vid.gov.lv/lv/node/38> [Kasutatud 27.02.2019].

Valsts ieņēmumu dienestu, 2019a. *Uzņēmumu ienākuma nodoklis*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.vid.gov.lv/lv/node/43> [Kasutatud 27.02.2019].

Valsts ieņēmumu dienestu, 2019b. *Valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas* [Võrgumaterjal] <https://www.vid.gov.lv/lv/node/45> [Kasutatud 27.02.2019].

Valsts ieņēmumu dienestu, 2019c. *Nodokļi*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.vid.gov.lv/lv/nodokli> [Kasutatud 27.02.2019].

Vissak, T., 2005. *Ettevõtlike jätksuutlikkuse hindamise teoreetilised alused*. Tartu: Tartuülikooli kirjastus.

Väikenurm, M., 2017. *Lāti maksupööre*. [Võrgumaterjal] <https://www.aripaev.ee/uudised/2017/09/19/6960/lati-maksupoore> [Kasutatud 01.05.2019].

World Bank Group, 2018. *A World Bank Group Flagship Report. Doing Business 2019 Training Reform*. [Võrgumaterjal] http://www.worldbank.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf [Kasutatud 10.03.2019].

World Bank Group, 2019a. *Economy Profile of Latvia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/l/latvia/LVA.pdf> [Kasutatud 30.03.2019].

World Bank Group, 2019b. *Economy Profile of Estonia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/e/estonia/EST.pdf> [Kasutatud 30.03.2019].

World Bank Group, 2019c. *Economy Profile of Lithuania*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/l/lithuania/LTU.pdf> [Kasutatud 30.03.2019].

Önsel, S., Ülengin, F., Ulusoy, G., Aktas, E., Kabak, Ö., Topcu, Y., I., 2008, A new perspective on the competitiveness of nations. *Socio-Economic Planning Sciences* 42, pp 221-246.

Zernmask, J., 2018. *Läti maksumuudatused*. [Võrgumaterjal]

<https://pood.aripaev.ee/Product/DownloadProductResourceFile/715> [Kasutatud 27.02.2019].

Zelgalvis, E., Joppe, A., 2013. Comparison of the taxation systems of the baltic countries. *Economic Science for Rural Development*, 30(9), pp. 166-174.