



Župančičeva 3, p. p. 644a, 1001 Ljubljana

T: 01 369 63 00

F: 01 369 66 59

E: gp.mf@gov.si

www.mf.gov.si

**PRILOGA 1 (spremni dopis – 1. del):**

|   |
|---|
| Številka: 429-221/2020/                         |
| Ljubljana, 17. 9. 2020                          |
| /   |
| GENERALNI SEKRETARIAT VLADE REPUBLIKE SLOVENIJE |
| <a href="mailto:Gp.gs@gov.si">Gp.gs@gov.si</a>  |

**ZADEVA: Poročilo o davčnih izdatkih v letu 2018 – predlog za obravnavo na Vladi Republike Slovenije**

**1. Predlog sklepov vlade:**

Na podlagi drugega odstavka 64.a člena Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617 in 13/18) je Vlada Republike Slovenije na ... redni seji ... sprejela:

**SKLEP**

Vlada Republike Slovenije se je seznanila s Poročilom o davčnih izdatkih v letu 2018 in ga pošlje Državnemu zboru Republike Slovenije.

Dr. Božo Predalič  
generalni sekretar

Priloga:

- Poročilo o davčnih izdatkih v letu 2018

Prejmejo:

- Državni zbor Republike Slovenije,
- Generalni sekretariat Vlade Republike Slovenije,
- Ministrstvo za finance,
- Služba Vlade Republike Slovenije za zakonodajo.

**2. Predlog za obravnavo predloga zakona po nujnem ali skrajšanem postopku v državnem zboru z obrazložitvijo razlogov:**

(Navedite razloge, razen za predlog zakona o ratifikaciji mednarodne pogodbe, ki se obravnava po nujnem postopku – 169. člen Poslovnika državnega zbora.)

**3.a Osebe, odgovorne za strokovno pripravo in usklajenost gradiva:**

**3.b Zunanji strokovnjaki, ki so sodelovali pri pripravi dela ali celotnega gradiva:**

**4. Predstavniki vlade, ki bodo sodelovali pri delu državnega zbora:**

- mag. Andrej Šircelj, minister za finance,
- Polona Flerin, državna sekretarka,
- mag. Kristina Šteblaj, državna sekretarka,
- mag. Peter Ješovnik, državni sekretar,
- mag. Tina Humar, v. d. generalne direktorice Direktorata za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov,
- Meta Šinkovec, vodja Sektorja za analize in koordinacijo davčne politike,
- mag. Marko Potočnik, podsekretar,
- Boris Gramc, podsekretar.

**5. Kratek povzetek gradiva:**

Prvo poročilo o davčnih izdatkih, predloženo na podlagi drugega odstavka 64.a člena Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617 in 13/18), vključuje ocene zmanjšanja davčnih prihodkov na ravni različnih davkov. Poročilo vsebuje prikaz davčnih izdatkov po posameznih vrstah davkov skupaj z oceno vpliva na javnofinančne prihodke. Pomembno je seveda redno, analitično in objektivno spremljati vse vrste davčnih izdatkov in s tem vplivati na upravičenost določenih davčnih izdatkov. Pogosto se namreč pokaže, da so davčni izdatki le nadomestilo za neposredna plačila iz proračuna, kar zmanjšuje javnofinančno preglednost. Glavne ugotovitve poročila so:

- Obseg neposredno dodeljenih spodbud v obliki oprostitev in vračil davkov se v zadnjih treh letih povečuje, v letu 2018 se je znesek davčnih izdatkov povečal za 14 % glede na leto 2016.
- Davčni izdatki predstavljajo v obdobju od leta 2016 do 2018 v povprečju 4,9 % BDP. V letu 2018 so znašali skoraj kot 2,3 mrd evrov.
- Največji izpad javnofinančnih prihodkov v obliki davčnih izdatkov predstavljajo nižja stopnja pri davku na dodano vrednost (DDV) ter olajšave in oprostitve pri dohodnini, skupaj 3,9 % BDP v letu 2018.
- Največjo skupino davčnega izdatka pri DDV predstavlja nižja stopnja za hrano in pijačo, ki pomeni 337 mio evrov izgubljenih javnofinančnih prihodkov.
- Pri dohodnini največja davčna izdatka (dodatna splošna olajšava in olajšava za vzdrževane družinske člane) skupaj znižata javnofinančne prihodke za 574 mio evrov.

**6. Presoja posledic za:**

|    |  |       |
|----|--|-------|
| a) | javnofinančna sredstva nad 40.000 EUR v tekočem in naslednjih treh letih   | DA/NE |
| b) | usklajenost slovenskega pravnega reda s pravnim redom Evropske unije   | DA/NE |
| c) | administrativne posledice  | DA/NE |
| č) | gospodarstvo, zlasti mala in srednja podjetja ter konkurenčnost podjetij   | DA/NE |
| d) | okolje, vključno s prostorskimi in varstvenimi vidiki  | DA/NE |
| e) | socialno področje  | DA/NE |
| f) | dokumente razvojnega načrtovanja: <ul style="list-style-type: none"><li>- nacionalne dokumente razvojnega načrtovanja</li><li>- razvojne politike na ravni programov po strukturi razvojne klasifikacije programskega proračuna</li><li>- razvojne dokumente Evropske unije in mednarodnih organizacij</li></ul> | DA/NE |

**7.a Predstavitev ocene finančnih posledic nad 40.000 EUR:**

(Samo če izberete DA pod točko 6.a.)

| <b>I. Ocena finančnih posledic, ki niso načrtovane v sprejetem proračunu</b>              |                                 |                                     |                           |                 |
|---|---------------------------------|-------------------------------------|---------------------------|-----------------|
|   | Tekoče leto (t)                 | t + 1                               | t + 2                     | t + 3           |
| Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (-) prihodkov državnega proračuna                 |                                 |                                     |                           |                 |
| Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (-) prihodkov občinskih proračunov                |                                 |                                     |                           |                 |
| Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (-) odhodkov državnega proračuna                  |                                 |                                     |                           |                 |
| Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (-) odhodkov občinskih proračunov                 |                                 |                                     |                           |                 |
| Predvideno povečanje (+) ali zmanjšanje (-) obveznosti za druga javnofinančna sredstva    |                                 |                                     |                           |                 |
| <b>II. Finančne posledice za državni proračun</b>   |                                 |                                     |                           |                 |
| <b>II.a Pravice porabe za izvedbo predlaganih rešitev so zagotovljene:</b>                |                                 |                                     |                           |                 |
| Ime proračunskega uporabnika  | Šifra in naziv ukrepa, projekta | Šifra in naziv proračunske postavke | Znesek za tekoče leto (t) | Znesek za t + 1 |
|   |                                 |                                     |                           |                 |
|   |                                 |                                     |                           |                 |
| <b>SKUPAJ</b>   |                                 |                                     |                           |                 |
| <b>II.b Manjkajoče pravice porabe bodo zagotovljene s prerazporeditvijo:</b>              |                                 |                                     |                           |                 |
| Ime proračunskega uporabnika  | Šifra in naziv ukrepa, projekta | Šifra in naziv proračunske postavke | Znesek za tekoče leto (t) | Znesek za t + 1 |
|   |                                 |                                     |                           |                 |
|   |                                 |                                     |                           |                 |
| <b>SKUPAJ</b>   |                                 |                                     |                           |                 |
| <b>II.c Načrtovana nadomestitev zmanjšanih prihodkov in povečanih odhodkov proračuna:</b> |                                 |                                     |                           |                 |
| Novi prihodki   | Znesek za tekoče leto (t)       |                                     | Znesek za t + 1           |                 |
|   |                                 |                                     |                           |                 |
|   |                                 |                                     |                           |                 |
|   |                                 |                                     |                           |                 |
| <b>SKUPAJ</b>   |                                 |                                     |                           |                 |

**OBRAZLOŽITEV:****I. Ocena finančnih posledic, ki niso načrtovane v sprejetem proračunu****II. Finančne posledice za državni proračun****II.a Pravice porabe za izvedbo predlaganih rešitev so zagotovljene:****II.b Manjkajoče pravice porabe bodo zagotovljene s prerazporeditvijo:****II.c Načrtovana nadomestitev zmanjšanih prihodkov in povečanih odhodkov proračuna:****7.b Predstavitev ocene finančnih posledic pod 40.000 EUR:****Kratka obrazložitev****8. Predstavitev sodelovanja z združenji občin:**

|   |              |
|---|--------------|
| Vsebina predloženega gradiva (predpisa) vpliva na: <ul style="list-style-type: none"><li>- pristojnosti občin,</li><li>- delovanje občin,</li><li>- financiranje občin.</li></ul> | <b>DA/NE</b> |
|---|--------------|

Gradivo (predpis) je bilo poslano v mnenje:

- Skupnosti občin Slovenije SOS: DA/NE
- Združenju občin Slovenije ZOS: DA/NE
- Združenju mestnih občin Slovenije ZMOS: DA/NE

Predlogi in pripombe združenj so bili upoštevani:

- v celoti,
- večinoma,
- delno,
- niso bili upoštevani.

Bistveni predlogi in pripombe, ki niso bili upoštevani.

**9. Predstavitev sodelovanja javnosti:**

|   |              |
|---|--------------|
| Gradivo je bilo predhodno objavljeno na spletni strani predlagatelja: | <b>DA/NE</b> |
|---|--------------|

*Če je odgovor NE, navedite, zakaj ni bilo objavljeno:* Gre za poročilo Vlade RS o davčnih izdatkih, ki ga mora le-ta posredovati Državnemu zboru RS, in ne za predlog predpisa Vlade RS, zato sodelovanje javnosti ni potrebno.

(Če je odgovor DA, navedite:

Datum objave: .....

V razpravo so bili vključeni:

- nevladne organizacije,
- predstavniki zainteresirane javnosti,
- predstavniki strokovne javnosti.

Mnenja, predlogi in pripombe z navedbo predlagateljev (imen in priimkov fizičnih oseb, ki niso poslovni subjekti, ne navajajte):

Upoštevani so bili:

- v celoti,
- večinoma,

- delno,
- niso bili upoštevani.

Bistvena mnenja, predlogi in pripombe, ki niso bili upoštevani, ter razlogi za neupoštevanje:

Poročilo je bilo dano .....

Javnost je bila vključena v pripravo gradiva v skladu z Zakonom o ..., kar je navedeno v predlogu predpisa.

|   |              |
|---|--------------|
| <b>10. Pri pripravi gradiva so bile upoštevane zahteve iz Resolucije o normativni dejavnosti:</b> | <b>DA/NE</b> |
|---|--------------|

|   |              |
|---|--------------|
| <b>11. Gradivo je uvrščeno v delovni program vlade:</b> | <b>DA/NE</b> |
|---|--------------|



*Andrej Šircelj*  
 mag. Andrej Šircelj  
 minister

## POROČILO O DAVČNIH IZDATKIH V LETU 2018

### POVZETEK

Prvo poročilo o davčnih izdatkih, predloženo na podlagi drugega odstavka 64.a člena Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617 in 13/18), vključuje ocene zmanjšanja davčnih prihodkov na ravni različnih davkov.

Poročilo je pomembno z vidika preglednosti izvajanja primerne davčne politike. Zavedati se moramo, da davčni izdatki niso najbolj zeleni instrument, saj lahko bistveno zmanjšujejo učinkovitost, preglednost, uspešnost, poštenost in enostavnost davčnega sistema, kar ogroža predvsem javnofinančno vzdržnost ter sprejemanje davčnega sistema kot pravičnega.

Poročilo vsebuje prikaz davčnih izdatkov po posameznih vrstah davkov, skupaj z oceno vpliva na javnofinančne prihodke. Pomembno je seveda redno, analitično in objektivno spremljati vse vrste davčnih izdatkov in s tem vplivati na upravičenost določenih davčnih izdatkov. Pogosto se namreč pokaže, da so davčni izdatki le nadomestilo za neposredna plačila iz proračuna, kar zmanjšuje javnofinančno preglednost.

Izraz davčni izdatki uporabljamo za različne vrste davčnih spodbud in so opredeljeni kot izguba davka v celotnih javnofinančnih prihodkih, do katere pride zaradi zmanjšanja zakonsko predpisane davčne obveznosti.

Glavne ugotovitve poročila so:

- Obseg neposredno dodeljenih spodbud v obliki oprostitev in vračil davkov se v zadnjih treh letih povečuje, v letu 2018 se je znesek davčnih izdatkov povečal za 14 % glede na leto 2016.
- Davčni izdatki predstavljajo v obdobju od leta 2016 do 2018 v povprečju 4,9 % BDP. V letu 2018 so znašali skoraj 2,3 mrd evrov.
- Največji izpad javnofinančnih prihodkov v obliki davčnih izdatkov predstavljajo nižja stopnja pri davku na dodano vrednost (DDV) ter olajšave in oprostitev pri dohodnini, skupaj 3,9 % BDP v letu 2018.
- Največjo skupino davčnega izdatka pri DDV predstavlja nižja stopnja za hrano in pijačo, ki pomeni 337 mio evrov izgubljenih javnofinančnih prihodkov.
- Pri dohodnini največja davčna izdatka (dodatna splošna olajšava in olajšava za vzdrževane otroke) skupaj znižata javnofinančne prihodke za 574 mio evrov.

Opozorilo:

Opisi davčnih izdatkov v tem poročilu so namenjeni splošnemu razumevanju delovanja vsakega od davčnih ukrepov in torej ne nadomeščajo splošne zakonodaje ali predpisov.

Ocene, ki smo jih pripravili, so narejene na obračunskih podatkih oziroma podatkih o vračilih posameznih davkov za posamezno leto ob upoštevanju metode izgube prihodka. Pri tem opozarjamo, da skupna ocena izgube prihodkov ob ukinitvi vseh davčnih izdatkov ni seštevek ukinitve posameznega davčnega izdatka, saj je treba pri tem upoštevati tudi spremembo v obnašanju zavezancev.

## UVOD

Dobro zasnovani sistem različnih davčnih spodbud lahko bistveno pripomore k doseganju višje ravni blaginje, gospodarske rasti in učinkovitosti socialne politike. Zaradi pomembnega vpliva davčnih spodbud, pozitivnih in negativnih, na ravnanje in odločanje ekonomskih subjektov sta potrebna njihovo nenehno spremljanje in prilagajanje.

V Sloveniji so v veljavi številne davčne spodbude, zlasti v obliki različnih olajšav, oprostitev, nižjih stopenj oziroma drugih odstopanj od širše opredeljene davčne osnove, ki so del davčnega sistema. To pomeni, da davčne spodbude na eni strani posameznim zavezancem znižujejo njihove davčne obveznosti, medtem ko so lahko na drugi strani eden izmed pomembnih vzrokov za zmanjšanje proračunskih prihodkov.

Različnim davčnim spodbudam zato pravimo tudi davčni izdatki (angl. *tax expenditures*). Davčni izdatek je opredeljen kot izguba davka v celotnih javnofinančnih prihodkih, do katere pride zaradi zmanjšanja zakonsko predpisane davčne obveznosti zaradi:

- *davčnega izvzetja*: zneski, izvzeti iz davčne osnove (v obliki vračil, oprostitev);
- *davčnih olajšav*: zneski, ki se odbijejo od davčne osnove pred odmero davka;
- *davčnih kreditov*: zneski, ki zmanjšujejo davčno obveznost;
- *nižje davčne stopnje*: znižana stopnja davka na izbrano skupino transakcij oziroma za izbrano skupino davkoplačevalcev;
- *odloga plačila davka*: odlog plačila davčne obveznosti.

Čeprav je opredelitev davčnega izdatka med državami v bistvu enaka, pa obstajajo pomembne razlike v podrobnostih, ki so povezane predvsem z različnimi metodološkimi pristopi njegovega ocenjevanja. Vsakršno ocenjevanje namreč pripelje »le« do bolj ali manj natančnega približka izgube prihodkov. Najpogostejša in najpreprostejša metoda, ki jo uporablja večina držav, je *metoda izgube prihodkov*, pri kateri gre za oceno, koliko več davka bi država pobrala v primeru, da se izdatek ukine, ob predpostavki, da ostane obnašanje ekonomskih subjektov nespremenjeno. Takšna predpostavka mogoče ni natančen odraz realnosti, vendar pa bi na drugi strani tudi ocenjeni odzivi ekonomskih subjektov temeljile le na napovedih in ocenah različnih ekonomskih modelov in ne privedejo zagotovo do bolj natančnih ocen. V vsakem primeru zato ocena davčnega izdatka ni (nujno) enaka višini dejanskega prihodka ob ukinitvi izdatka. Uporabljena metodologija je v skladu s splošnim razumevanjem kako oceniti davčne izdatke in jo uporablja tudi Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).

Razloge za vedno več razprav o ocenjevanju in obsegu davčnih izdatkov lahko iščemo predvsem po nastopih javnofinančnih kriz, v katerih je vsakih nekaj let skoraj vsaka država. S povečevanjem primanjkljajev na eni strani, vedno številčnejšimi starejšimi prebivalci na drugi strani ter z davčnimi izdatki, ki so jih Slovenija in druge države uvedla v preteklosti, povečujemo javnofinančni primanjkljaj oziroma tveganje zanj.

Višina davčnih izdatkov je praviloma zelo močno povezana z višino davčnega bremena. Kjer so davčne stopnje visoke, so visoki tudi davčni izdatki. Če se poviša davčno breme (zaradi inflacije, ekonomske rasti, diskrecijske politike ipd.), se povečajo tudi davčni izdatki. Visoka splošna davčna obremenitev je tako običajno povezana s pogosto uporabo davčnih izdatkov. Če so davčna bremena visoka, so namreč davkoplačevalci bolj motivirani za iskanje in polno koriščenje olajšav, oprostitev ipd., kakor če so nizka. Predvsem v obdobju po zadnji finančni krizi je veliko držav sprejelo davčne ukrepe, s katerimi so širili davčno osnovo (tudi z znižanjem ali odpravo določenih izdatkov) in tako znižali stopnjo davka.

Davčni izdatki torej:

- prispevajo k spodbujanju določenih politik (na primer boj proti revščini, zmanjšanje dohodkovne neenakosti);

- se lahko v nekem danem primeru izkažejo za najboljšo in najugodnejšo rešitev (na primer znižanje obremenitve dela);
- lahko vodijo do visokih znižanj proračunskih prihodov (določeni ciljni skupini zmanjšujejo davčno obveznost);
- ni nujno, da so učinkoviti (tj. ne vodijo nujno v zelene odločitve ekonomskih subjektov, na primer v več dejanskih aktivnosti, raziskav in razvoja);
- zaradi oženja davčne osnove pogosto vodijo do višjih davčnih stopenj, ki bremenijo vse subjekte;
- spodbujajo neželjeno vedenje gospodarskih subjektov (na primer davčno izogibanje), izkrivljajo delovanje enotnega trga in zmanjšujejo preglednost;
- lahko so tudi enostaven vir dodatnih javnofinančnih prihodkov, če se ukinejo ob primernem času.

Razlogi za široko uporabo davčnih izdatkov so največkrat v želji posameznih proračunskih uporabnikov (na primer ministrstev), da svoje politike uresničujejo na način, ki ne bremeni njihovih proračunskih postavk neposredno, ampak znižujejo davčne prihodke. S tem breme prenesejo na vse proračunske uporabnike, ne da bi ti lahko sodelovali pri odločanju o prioritetah proračuna. Davčni izdatki nastanejo namreč, preden se začne proces priprave proračuna, saj so posredno zajeti v (nižjih) prihodkih proračuna.

## 1. ANALIZA DAVČNIH IZDATKOV V SLOVENIJI

Najprej poudarjamo, da je končni znesek izgube prihodka ocenjen kot skupni seštevek davčnih izdatkov v okviru posamezne vrste davka. Analizirali smo po prihodkih štiri največje vrste davkov in z njimi povezane davčne izdatke. Pri tem znova opominjamo, da skupna izguba prihodka pri posameznem davku ne pomeni skupne ocene izgube ob predpostavki, da se hkrati ukinejo vsi davčni izdatki. Prav tako ocena izgube prihodkov po posameznih izdatkih nujno ne pomeni, da bi njihova ukinitve pomenila takšen znesek dodatnih prihodkov, saj je treba pri tem upoštevati tudi spremembo v obnašanju zavezancev.

Preglednica 1: Prihodki po posameznih glavnih vrstah davkov v obdobju od leta 2016 do 2018, zneski v mio evrov in kot % BDP

|                                | 2016          |               | 2017          |                | 2018          |               |
|--------------------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|---------------|---------------|
|                                | Prihodki      | % BDP         | Prihodki      | % BDP          | Prihodki      | % BDP         |
| <b>DAVČNI PRIHODKI</b>         | <b>14.240</b> | <b>35,3 %</b> | <b>15.162</b> | <b>35,27 %</b> | <b>16.225</b> | <b>35,5 %</b> |
| Dohodnina                      | 1.904         | 4,7 %         | 1.938         | 4,51 %         | 2.111         | 4,6 %         |
| Davek od dohodkov pravnih oseb | 610           | 1,5 %         | 752           | 1,75 %         | 869           | 1,9 %         |
| Trošarine                      | 1.640         | 4,1 %         | 1.672         | 3,89 %         | 1.637         | 3,6 %         |
| Davek na dodano vrednost       | 3.272         | 8,1 %         | 3.504         | 8,15 %         | 3.757         | 8,2 %         |
| <b>Bruto domači proizvod</b>   | <b>40.367</b> |               | <b>42.987</b> |                | <b>45.755</b> |               |

Vir: Statistični urad Republike Slovenije (v nadaljevanju: SURS), razen za davek od dohodkov pravnih oseb, kjer so vir davčni obračuni.

Preglednica 2: Davčni izdatki v obdobju od leta 2016 do 2018 po posameznih glavnih vrstah davkov, zneski v mio evrov in kot % BDP

| VRSTA DAVKA                    | Znesek davčnih izdatkov – skupaj |              |              | Davčni izdatek v celotnih davčnih prihodkih |               |               | Davčni izdatki kot % BDP |               |               |
|--------------------------------|----------------------------------|--------------|--------------|---|---------------|---------------|--------------------------|---------------|---------------|
|                                | 2016                             | 2017         | 2018         | 2016  | 2017          | 2018          | 2016                     | 2017          | 2018          |
| Dohodnina                      | 828                              | 847          | 932          | 5,8 %                                       | 5,6 %         | 5,7 %         | 2,05 %                   | 1,97 %        | 2,04 %        |
| Davek od dohodka iz dejavnosti | 25                               | 26           | 27           | 0,2 %                                       | 0,2 %         | 0,2 %         | 0,06 %                   | 0,06 %        | 0,06 %        |
| Davek od dohodkov pravnih oseb | 273                              | 335          | 362          | 1,9 %                                       | 2,2 %         | 2,2 %         | 0,68 %                   | 0,78 %        | 0,79 %        |
| Trošarine                      | 106                              | 113          | 97           | 0,7 %                                       | 0,7 %         | 0,6 %         | 0,26 %                   | 0,26 %        | 0,21 %        |
| Davek na dodano vrednost       | 747                              | 764          | 839          | 5,2 %                                       | 5,0 %         | 5,2 %         | 1,85 %                   | 1,78 %        | 1,83 %        |
| <b>SKUPAJ</b>                  | <b>1.979</b>                     | <b>2.084</b> | <b>2.257</b> | <b>13,9 %</b>                               | <b>13,7 %</b> | <b>13,9 %</b> | <b>4,90 %</b>            | <b>4,85 %</b> | <b>4,93 %</b> |

Vir: Lastni preračuni MF, podatki FURS iz obračunov oziroma odmer posameznega davka.

V nadaljevanju so podrobneje analizirani davčni izdatki po posameznih glavnih vrstah davkov na podlagi podatkov davčnih obračunov in odmer Finančne uprave Republike Slovenije (FURS) za obdobje od leta 2016 do 2018.

## 1.1 Dohodnina

Sistem obdavčitve dohodkov fizičnih oseb je določen z Zakonom o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 85/14-ZUJF-B, 23/15, 55/15, 102/15-ZUJF-E, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19 in 66/19); v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2).

Zavezanec za dohodnino je fizična oseba ne glede na starost, ki prejme obdavčene dohodke, dosežene v posameznem letu. V skladu z zakonom se lahko zavezancu priznajo naslednje olajšave:

- splošna olajšava;
- dodatna splošna olajšava za zavezance do določene višine skupnih dohodkov;
- za invalida s 100-odstotno telesno okvaro;
- študentska olajšava, namenjena rezidentu, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta;
- za vzdrževanega otroka;
- za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana (kakor so zakonec, posvojenec, vnuk itd.);
- za otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo;
- za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.

Splošne olajšave ne štejemo med davčne izdatke, ker gre za olajšavo, ki jo običajno uveljavijo vsi zavezanci in zato ne povzroča razlikovanja med zavezanci.

Kot pomembni davčni izdatki so poleg davčnih olajšav tudi različne oprostitve, kakor so na primer oprostitve plačila dohodnine od obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah do 1.000 evrov, oproščeni dohodki v skladu z Zdoh-2, od 20. do 34. člena, oproščeni dohodki v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti do višine 200 evrov itd.

Preglednica 3: Osnovni podatki iz odmere dohodnine v letih 2016–2018, zneski v mio evrov

|                                    | 2016      | 2017      | 2018      |
|------------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Število zavezancev                 | 1.522.245 | 1.538.121 | 1.554.531 |
| Dohodek                            | 20.469    | 21.147    | 22.349    |
| Davčna osnova                      | 9.572     | 10.060    | 10.880    |
| Dohodnina                          | 1.904     | 1.938     | 2.111     |
| Dohodek na zavezanca (evro/zav.)   | 13.446    | 13.749    | 14.377    |
| Dohodnina na zavezanca (evro/zav.) | 1.251     | 1.260     | 1.358     |
| Povprečna dohodninska stopnja      | 19,9 %    | 19,3 %    | 19,4 %    |

Vir: Odmera dohodnine za leta 2016-2018, FURS, lastni preračuni MF.

V letu 2018 je imelo v skladu z Zakonom o dohodnini obdavčljive dohodke 1.554.531 davčnih zavezancev, ki so tudi prejeli odločbo o odmeri dohodnine. V primerjavi z odmero dohodnine za leto 2017 se je število zavezancev povečalo za 1 %, odmerjena dohodnina pa je bila v letu 2018 višja za 173 mio evrov oziroma 9,7 %.

Povprečna davčna stopnja, izražena z razmerjem med dohodnino in davčno osnovo, je v letu 2018 znašala 19,4 % in se je glede na leto 2017 zvišala za 0,1-odstotne točke.

Preglednica 4: Učinek posameznih davčnih izdatkov pri odmeri dohodnine v letih od 2016 do 2018, v mio evrov

|  | Število zavezancev |         |         | Znesek davčnega izdatka |              |              |
|--|--------------------|---------|---------|-------------------------|--------------|--------------|
|  | 2016               | 2017    | 2018    | 2016                    | 2017         | 2018         |
| Dodatna splošna olajšava   | 828.393            | 812.458 | 823.433 | 282,5                   | 287,2        | 304,0        |
| Olajšava za vzdrževane otroke  | 332.244            | 329.633 | 331.966 | 271,0                   | 261,1        | 270,1        |
| Oproščeni dohodki (od 20. do 34. člena ZDoh-2)   | 601.627            | 537.929 | 645.355 | 167,0                   | 151,4        | 186,5        |
| Oprostitev dohodnine od izplačila dela plače zaradi poslovne uspešnosti                    |                    | 278.138 | 314.067 |                         | 35,0         | 47,6         |
| Oprostitev dohodnine od prodaje nepremičnine – bivanje vsaj 3 leta                         | 1.820              | 2.264   | 2.603   | 16,5                    | 22,4         | 28,2         |
| Posebna osebna olajšava za študente  | 95.165             | 97.102  | 97.029  | 20,5                    | 21,5         | 25,0         |
| Olajšava za vzdrževane družinske člane   | 58.673             | 53.982  | 51.980  | 22,8                    | 21,3         | 21,8         |
| Zniževanje stopnje dohodnine od kapitalskih dobičkov glede na dobo imetništva              | 7.864              | 6.583   | 6.540   | 14,2                    | 15,8         | 14,0         |
| Olajšava za vzdrževane otroke, ki potrebujejo posebno nego in varstvo                      | 7.385              | 7.728   | 8.157   | 10,4                    | 10,6         | 11,5         |
| Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje                                   | 54.249             | 55.939  | 57.445  | 7,2                     | 7,1          | 7,7          |
| Zniževanje stopnje dohodnine od dobička od prodaje nepremičnin glede na dobo imetništva    | 3.556              | 3.742   | 4.432   | 3,7                     | 4,9          | 6,1          |
| Oprostitev plačila dohodnine od obresti na denarne depozite do 1.000 evrov                 | 561.952            | 512.086 | 478.733 | 8,4                     | 5,4          | 5,3          |
| Oproščeni skupni dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti do 200 evrov | 411.526            | 443.350 | 429.238 | 1,5                     | 1,6          | 2,1          |
| Olajšava za invalida s 100-odstotno telesno okvaro   | 4.073              | 3.920   | 3.774   | 1,9                     | 1,9          | 2,0          |
| <b>SKUPAJ</b>  |                    |         |         | <b>827,6</b>            | <b>847,3</b> | <b>932,0</b> |

Vir: Odmera dohodnine za leto 2018, FURS, lastni izračuni MF.

V letu 2018 je največ zavezancev, in sicer 823.433, uveljavljalo dodatno splošno olajšavo, katere davčni izdatek je znašal 304 mio evrov. V okviru drugih olajšav je največji delež pomenila olajšava za vzdrževane otroke, ki jo je uveljavljalo 331.966 zavezancev in je pomenila 270 mio evrov davčnega izdatka. Posebna olajšava za študente je bila priznana 97.029 zavezancev, njihova davčna obveznost pa se je zaradi tega znižala za 25 mio evrov. Invalidu s 100-odstotno telesno okvaro, če mu je bila priznana pravica do tuje nege in pomoči, je bilo priznано zmanjšanje letne davčne osnove v višini 17.658 evrov. Olajšavo je uveljavljalo 3.774 zavezancev, davčni izdatek te olajšave pa je znašal 2 mio evrov.

V skladu z ZDoh-2 so določeni dohodki oproščeni plačila dohodnine (določbe od 20. do 34. člena), kakor so na primer pomoči in subvencije, dohodki iz starševskega varstva in zavarovanja za primer brezposelnosti, dohodki iz obveznega pokojninskega, zdravstvenega in invalidskega zavarovanja, dohodki, povezani z zagotavljanjem varnosti, zaščite in reševanja, dohodki, povezani z izobraževanjem, dohodki nerezidentov, odškodnine, posebni dodatki ipd. Skupni učinek teh davčnih izdatkov je znašal 186,5 mio evrov.

Ocena davčnih izdatkov, za katere so na voljo podatki in jih zato lahko ocenimo, je 932 mio evrov za leto 2018. Od tega 642 mio evrov znaša učinek olajšav, ki so upoštevane v letni odmeri dohodnine (brez splošne olajšave), učinek drugih davčnih izdatkov fizičnih oseb, ki niso zajeti v odmeri dohodnine, pa je 290 mio evrov.

## 1.2 Dohodnina od dohodkov iz dejavnosti

V skladu z ZDoh-2 se za dohodek iz dejavnosti šteje dohodek, dosežen z opravljanjem vsake podjetniške, kmetijske, gozdarske, poklicne ali druge neodvisne samostojne dejavnosti. Bistvena dejavnika, na katerih temelji opredelitev dohodka iz dejavnosti, sta, da se dejavnost opravlja trajno (o opravljanju dejavnosti ne moremo govoriti, kadar gre za enkratno ali občasno posel) in neodvisno oziroma samostojno (zavezanci opravljajo dejavnost za svoj račun, v svojo korist, na svojo odgovornost ter za obveznosti iz opravljanja dejavnosti jamčijo z vsem svojim premoženjem).

Določanje davčne osnove in davčnih olajšav za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, je v ZDoh-2 v načelu vezano na rešitve v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17, 79/18 in 66/19, v nadaljevanju: ZDDPO). Upoštevano je izhodišče, da je predmetna fizična oseba tudi gospodarski subjekt, ki opravlja gospodarsko dejavnost na trgu, in je z vidika enake obravnave gospodarskih subjektov primerno, da je z vidika davčne osnove in priznavanja davčnih olajšav, vezanih na dejavnost, izenačena z drugimi gospodarskimi subjekti, ki so pravne osebe, razen v segmentih, ko to ni mogoče zaradi razlik, ki izhajajo iz statusa fizične osebe. Veljavne davčne olajšave za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, so tako po vsebini in velikosti izenačene z davčnimi olajšavami za pravne osebe.

Tako lahko v skladu z določbami ZDoh-2 zavezanci uveljavljajo davčne olajšave, ki zavezancu zmanjšujejo davčno osnovo, in sicer lahko zavezanec zmanjša svojo davčno obveznost z uveljavljanjem olajšav:

- za investiranje;
- za vlaganja v raziskave in razvoj;
- za zaposlovanje;
- za zaposlovanje invalidov;
- za zavezanca invalida;
- za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju;
- za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- za donacije in izplačila političnim strankam;
- posebna osebna olajšava za zavezanca, ki samostojno opravlja specializirani poklic na področju kulturne dejavnosti, novinarski poklic oziroma poklic samostojnega športnika, ter

- za zaposlovanje in investiranje za problemska območja z visoko brezposelnostjo v skladu z Zakonom o razvojni podpori pomurski regiji v obdobju 2010–2015 (v nadaljevanju: ZRPPR1015) oziroma z Zakonom o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja (v nadaljevanju: ZSRR-2).

Poleg navedenega lahko zavezanci zmanjšujejo svojo davčno osnovo tudi zaradi pokrivanja davčne izgube, kar pomeni ugodnost, ki jo prav tako lahko štejemo za obliko davčnega izdatka. Kot davčni izdatek lahko štejemo tudi ugodnost, ki omogoča zavezanecem, da svojo davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov (v nadaljevanju bomo to skupino zavezancev označili kot »normiranci«). To je še posebej ugodno za zavezance, ki imajo dejanske odhodke precej nižje od 80 % prihodkov, kar je pogosto v delovno intenzivnih panogah. Ker zavezanecem za davčne namene ni treba poročati o dejanskih odhodkih, ocena velikosti tega izdatka ni mogoča.

Preglednica 5: Osnovni obračunski podatki dohodnine od dohodka iz dejavnosti za leta od 2016 do 2018, zneski v mio evrov

| Postavka   | Skupni znesek v mio evrov |         |         | Število obračunov z izpolnjenim poljem |         |         |
|--|---------------------------|---------|---------|--|---------|---------|
|  | 2016                      | 2017    | 2018    | 2016                                   | 2017    | 2018    |
| Št. predloženih obračunov za dohodke iz dejavnosti     |                           |         |         | 109.864                                | 113.929 | 119.352 |
| od tega "normiranci"                                   |                           |         |         | 38.387                                 | 46.050  | 53.128  |
| DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI                               | 6.232,6                   | 6.667,9 | 7.081,2 | 105.275                                | 109.591 | 114.574 |
| od tega "normiranci"                                   | 818,7                     | 1.086,5 | 1.217,3 |  |         |         |
| DAVČNO PRIZNANI ODHODKI                                | 5.620,5                   | 5.987,4 | 6.319,2 | 107.191                                | 111.013 | 115.933 |
| DAVČNA OSNOVA  | 666,5                     | 729,7   | 810,1   | 94.166                                 | 99.601  | 105.338 |
| od tega "normiranci"                                   | 163,8                     | 217,3   | 271,8   | 36.557                                 | 43.940  | 50.460  |
| DAVČNA IZGUBA  | 52,0                      | 47,5    | 46,9    | 12.984                                 | 11.464  | 10.590  |
| Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave            | 85,0                      | 91,9    | 101,1   | 17.702                                 | 17.836  | 18.240  |
| OSNOVA ZA DOHODNINO (izračun dohodnine na letni ravni) | 581,5                     | 637,9   | 709,1   | 92.987                                 | 98.421  | 104.133 |
| od tega "normiranci"                                   | 163,8                     | 217,3   | 271,8   | 36.557                                 | 43.940  | 50.460  |
| OSNOVA ZA AKONTACIJO DOHODNINE                         | 212,6                     | 219,5   | 237,1   | 26.493                                 | 25.631  | 26.235  |
| DAVČNA OBVEZNOST (20-21-22)                            | 86,6                      | 97,6    | 112,9   | 62.956                                 | 69.477  | 76.579  |
| od tega "normiranci"                                   | 32,7                      | 43,4    | 54,3    |  |         |         |
| Efektivna davčna stopnja                               | 13,0 %                    | 13,4 %  | 13,9 %  |  |         |         |
| Povprečna davčna stopnja brez "normirancev"            | 25,4 %                    | 24,7 %  | 24,7 %  |  |         |         |

Vir: Obračun akontacije dohodnine in dohodnine od dohodkov iz dejavnosti, FURS in lastni preračuni MF.

V letu 2018 so zavezanci za davek od dohodkov iz dejavnosti oddali 119.352 davčnih obračunov, od tega je bilo 53.128 obračunov »normirancev«. Pozitivno davčno osnovo je ugotovila večina oziroma 105.338 zavezancev. Če izločimo »normirancev«, je od 54.878 zavezancev s pozitivno davčno osnovo 18.240 uveljavljalo zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave iz naslova opravljanja dejavnosti v višini 101 mio evrov.

Preglednica 6: Učinek posameznih vrst olajšav, ki so jih uveljavljali zavezanci, ki so opravljali dejavnost v letih od 2016 do 2018, zneski v mio evrov

| Vrsta davčnega izdatka   | Število zavezancev |        |        | Znesek davčnega izdatka |             |             |
|--|--------------------|--------|--------|-------------------------|-------------|-------------|
|  | 2016               | 2017   | 2018   | 2016                    | 2017        | 2018        |
| Olajšava za investiranje po 66.a členu Zdoh-2  | 10.772             | 11.056 | 11.450 | 19,89                   | 20,41       | 21,14       |
| Pokrivanje izgube  | 5.071              | 4.833  | 4.718  | 3,31                    | 3,15        | 3,08        |
| Olajšava za zaposlovanje invalidov   | 411                | 484    | 508    | 0,64                    | 0,75        | 0,79        |
| Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015 (Pomurje)   | 118                | 141    | 139    | 0,32                    | 0,38        | 0,37        |
| Olajšava za zavezanca invalida   | 356                | 379    | 449    | 0,25                    | 0,27        | 0,31        |
| Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene in podobne namene | 4.453              | 4.502  | 4.653  | 0,29                    | 0,29        | 0,30        |
| Posebna osebna olajšava  | 357                | 361    | 376    | 0,20                    | 0,20        | 0,21        |
| Olajšava za vlaganja v R & R po prvem stavku prvega odstavka 61. člena Zdoh-2                    | 27                 | 18     | 17     | 0,27                    | 0,18        | 0,17        |
| Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje   | 231                | 241    | 244    | 0,08                    | 0,09        | 0,09        |
| Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 61.a členu Zdoh-2                                  | 85                 | 72     | 67     | 0,09                    | 0,07        | 0,07        |
| Olajšava za donacije - izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom...       | 787                | 793    | 904    | 0,06                    | 0,06        | 0,07        |
| Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015 (Pomurje)   | 28                 | 22     | 35     | 0,03                    | 0,03        | 0,04        |
| Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju                                | 155                | 167    | 189    | 0,03                    | 0,03        | 0,03        |
| Izplačila političnim strankam  | 1                  | 0      | 0      | 0,00                    | 0,00        | 0,00        |
| <b>SKUPAJ</b>  |                    |        |        | <b>25,5</b>             | <b>25,9</b> | <b>26,7</b> |

Vir: Obračun akontacije dohodnine od dohodkov iz dejavnosti, FURS in lastni preračuni MF.

Skupni znesek davčnih izdatkov na področju obdavčitve dohodka iz dejavnosti za leto 2018 je znašal 26,7 mio evrov, kar je dober 1 mio evrov več kakor v letu 2016. Večina skupnega davčnega izdatka se nanaša na olajšavo za investiranje – 21 mio evrov v letu 2018.

Kakor že zapisano, bi k davčnim izdatkom lahko šteli tudi ugodnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Učinek te ugodnosti lahko ocenimo le s pomočjo uporabe predpostavk. Ti zavezanci so v letu 2018 imeli za 54 mio evrov davčne obveznosti, predstavljajo pa slabo polovico vseh zavezancev za davek od dohodka iz dejavnosti. Ob predpostavki, da jim taka ureditev omogoča znižanje obveznosti za  $1/3^1$ , bi davčni izdatek znašal okoli 27 mio evrov, kar je približno enak znesek, kolikor znaša davčni izdatek zaradi uveljavljanja davčnih olajšav preostale dobre polovice zavezancev.

### 1.3 Davek od dohodkov pravnih oseb

Sistem obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb ureja ZDDPO. Davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: DDPO) se uvršča med neposredne davke, zavezanci za davek so pravne osebe domačega prava (razen Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti), pravne osebe tujega prava ter družbe oziroma združenja oseb, vključno z družbami civilnega prava po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti in ki niso zavezanci za dohodnino.

<sup>1</sup> Gre za grobo strokovno oceno ugodnosti, ki jo prinaša ugotavljanje davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Natančni izračun ni mogoč, ker tem zavezancem ni treba voditi evidence o dejanskih odhodkih.

Zmanjšanje davčne osnove za uveljavljanje davčnih olajšav, vendar največ v višini davčne osnove, je bilo v obravnavanem obdobju 2016–2018 mogoče za naslednje namene:

- vlaganja v raziskave in razvoj;
- investiranje;
- pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem (v skladu z 31. členom Zakona o udeležbi delavcev pri dobičku, v nadaljevanju: ZUDDob);
- zaposlovanje invalidov;
- izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju;
- prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- donacije in izplačila političnim strankam;
- zaposlovanje brezposelnih oseb;
- zaposlovanje in investiranje na problemstkih območjih z visoko brezposelnostjo (v skladu z ZRPPR1015 oziroma ZSRR-2).

Poleg naštetega lahko zavezanci zmanjšujejo svojo davčno osnovo tudi zaradi pokrivanja davčne izgube, kar je ugodnost, ki jo tudi lahko štejemo za obliko davčnega izdatka. Med davčne izdatke uvrščamo tudi ugodnosti iz naslova ugotavljanja posebne davčne osnove iz sheme Zakona o davku na tonažo (Uradni list RS, št. 97/09 – uradno prečiščeno besedilo, v nadaljevanju: ZDTon).

Preglednica 7: Obračunski podatki DDPO od leta 2016 do 2018, zneski v mio evrov

| Postavka   | Skupni znesek v mio evrov |         |         | Število obračunov z izpolnjenim poljem |         |         |
|--|---------------------------|---------|---------|--|---------|---------|
|  | 2016                      | 2017    | 2018    | 2016                                   | 2017    | 2018    |
| Št. predloženih obračunov DDPO   |                           |         |         | 104.522                                | 105.832 | 106.126 |
| DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI   | 92.131                    | 101.493 | 107.659 | 79.314                                 | 80.460  | 80.586  |
| DAVČNO PRIZNANI ODHODKI  | 88.694                    | 97.084  | 102.732 | 83.882                                 | 85.367  | 86.259  |
| DAVČNA OSNOVA  | 5.198                     | 5.730   | 6.463   | 52.541                                 | 54.528  | 55.699  |
| DAVČNA IZGUBA  | 1.694                     | 1.283   | 1.396   | 29.697                                 | 29.175  | 28.978  |
| Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave, vendar največ do višine davčne osnove | 1.604                     | 1.763   | 1.906   | 34.505                                 | 36.399  | 37.540  |
| OSNOVA ZA DAVEK  | 3.593                     | 3.968   | 4.557   | 46.107                                 | 47.694  | 48.715  |
| DAVEK  | 610                       | 752     | 865     | 46.036                                 | 47.614  | 48.648  |
| DAVČNA OBVEZNOST   | 606                       | 749     | 863     | 46.019                                 | 47.599  | 48.631  |
| Zakonsko določena stopnja davka  | 17 %                      | 19 %    | 19 %    |  |         |         |
| Efektivna davčna stopnja   | 11,7 %                    | 13,1 %  | 13,4 %  |  |         |         |

Vir: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

V letu 2018 so zavezanci za DDPO oddali 106.126 davčnih obračunov, v katerih je dobra polovica (55.699) pripoznala pozitivno davčno osnovo v višini 6.463 mio evrov. Izmed njih sta dobri dve tretjini (37.540) uveljavljali zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave v višini 1.906 mio evrov. To je vplivalo na znižanje dejanske stopnje obdavčitve s statutarnih 19 % na efektivnih 13,4 %.

Preglednica 8: Učinek posameznih vrst olajšav in ugodnosti pri DDPO v letih od 2016 do 2018, zneski v mio evrov

| Vrsta davčnega izdatka  | Število zavezancev |        |        | Znesek davčnega izdatka |              |              |
|---|--------------------|--------|--------|-------------------------|--------------|--------------|
|   | 2016               | 2017   | 2018   | 2016                    | 2017         | 2018         |
| Olajšava za investiranje po 55.a členu  | 20.988             | 22.451 | 23.439 | 119,02                  | 156,13       | 168,14       |
| Pokrivanje izgube   | 15.172             | 15.987 | 15.997 | 68,95                   | 86,26        | 99,82        |
| Olajšava za vlaganja v R&R po 1. stavku prvega odstavka 55. člena                           | 630                | 568    | 567    | 45,54                   | 45,88        | 45,39        |
| Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje                                    | 2.058              | 2.056  | 2.126  | 16,07                   | 18,62        | 19,69        |
| Olajšava za zaposlovanje invalidov  | 3.158              | 3.368  | 3.659  | 14,66                   | 17,97        | 18,81        |
| Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene ipd.. namene | 9.683              | 10.338 | 10.884 | 3,58                    | 4,36         | 4,84         |
| Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015  | 198                | 216    | 250    | 3,72                    | 4,30         | 3,94         |
| Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom...  | 1.665              | 1.815  | 2.064  | 0,44                    | 0,50         | 0,54         |
| Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju                           | 794                | 882    | 948    | 0,25                    | 0,31         | 0,34         |
| Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015  | 70                 | 73     | 81     | 0,19                    | 0,20         | 0,22         |
| Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55.b členu                                    | 175                | 184    | 196    | 0,15                    | 0,17         | 0,18         |
| Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem                              | 11                 | 9      | 12     | 0,09                    | 0,13         | 0,14         |
| Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratk. in dolg. vr. pap. RS in občin         | 42                 | 13     | 2      | 0,00                    | 0,06         | 0,00         |
| Izplačila političnim strankam   | 0                  | 0      | 0      | 0,00                    | 0,00         | 0,00         |
| Shema davka na tonažo   | 1                  | 1      | 1      | 0,00                    | 0,00         | 0,00         |
| <b>SKUPAJ</b>   |                    |        |        | <b>272,7</b>            | <b>334,9</b> | <b>362,0</b> |

Vir: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

Skupni znesek vseh davčnih izdatkov za leto 2018 je za približno 100 mio evrov višji kakor v letu 2016. Deloma je to zaradi višje davčne stopnje, saj je v letu 2016 še veljala 17-odstotna stopnja, v letu 2018 pa 19-odstotna. Največji del davčnega izdatka se nanaša na olajšavo za investiranje – 168 mio evrov v letu 2018, nato na ugodnost znižanja davčne osnove za pokrivanje izgub iz preteklih let, na tretjem mestu pa je olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj. Ta davčni izdatek ima tudi največji povprečni znesek na zavezanca – le 567 zavezancev je uveljavilo davčno ugodnost v višini 45 mio evrov, kar znaša nekaj več kakor 80.000 evrov na zavezanca.

## 1.4 Trošarine

Trošarina je oblika posrednega davka na potrošnje določenih izdelkov ali skupine izdelkov. Izdelki, od katerih se plačuje trošarina v Republiki Sloveniji, so alkohol in alkoholne pijače, tobačni izdelki ter energenti in električna energija. Sistem nadzora nad gibanjem in proizvodnjo trošarinskih izdelkov ter pobiranje trošarin ureja Zakon o trošarinah (Uradni list RS, št. 47/16, v nadaljevanju: ZTro-1) s podzakonskimi akti.

V skladu s trošarinsko zakonodajo veljajo posamezni davčni izdatki v obliki vračil in oprostitev. Tako velja popolna oprostitvev trošarine za energente:

- ki jih porabijo energetska intenzivna podjetja;
- ki se porabijo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracijo);

- ki se porabijo kot pogonsko gorivo v letalskem in pomorskem prometu ter za pogon ribiških plovil, razen v primeru uporabe letala oziroma plovila za zasebne namene (v skladu z evropsko direktivo<sup>2</sup>, ki ureja obdavčitev energentov in električne energije (v nadaljevanju: po ED);
- ki se porabijo za proizvodnjo električne energije (po ED);
- ki se porabijo v prostorih proizvajalca energentov za proizvodnjo energentov, razen če so bili porabljeni kot pogonsko gorivo za prevozna sredstva (po ED);
- ki se porabijo za druge namene, in ne kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje (po ED);
- ki se porabijo za proizvodnjo drugih nekovinskih mineralnih izdelkov (po ED);
- ki se porabijo za dvojno rabo, na primer kot gorivo za ogrevanje in hkrati za namen, ki ni pogon ali ogrevanje (uporaba energentov za kemijsko redukcijo, uporaba v elektrolitskih in metalurških procesih in podobno) (po ED);

oziroma oprostitev trošarine za električno energijo:

- ki se porabijo za kemijsko redukcijo in elektrolitske in metalurške procese (po ED);
- ki se v prostorih proizvajalca porabi za proizvodnjo električne energije (po ED);
- če pomeni več kakor 50 % stroška izdelka (po ED);
- ki se porabijo za proizvodnjo nekovinskih mineralnih izdelkov (po ED).

Vendar pri obdavčitvi energentov in električne energije med davčne izdatke ne štejemo oprostitev, ki so izvzete iz obdavčitve v skladu z evropsko direktivo (v besedilu označeno s »po ED«), saj gre za obvezne oprostitve. Kljub temu smo nekatere zneske oprostitev navedli v preglednici, ker menimo, da so zanimiva informacija o tem, kolikšen je njihov znesek.

Hkrati trošarinska zakonodaja omogoča tudi vračila plačane trošarine za pogonsko gorivo, in sicer za:

- gorivo, uporabljeno za komercialni prevoz blaga in potnikov, za znesek trošarine nad 330,00 evrov/1.000 litrov goriva;
- gorivo, uporabljeno za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo, v višini 70 % zneska trošarine ter
- gorivo, uporabljeno za industrijsko-komercialni namen, v višini 50 % zneska trošarine.

Glavne oprostitve pri trošarinah na alkohol in alkoholne pijače se nanašajo na naslednje določbe:

- za proizvodnjo arom in brezalkoholnih pijač (do 1,2 % vol.), živil, kisa, neprehrambenih izdelkov, zdravil, pri rabi za zdravstvene namene za zdravstvene domove, bolnišnice, klinični inštitut in lekarne in znanstvenoraziskovalno delo.

Za vse trošarinske izdelke velja oprostitev pri uporabi za službene potrebe diplomatskih predstavništav, konzulatov in mednarodnih organizacij (po ED). Poleg tega ZTro-1 t. i. malim proizvajalcem piva in žganja določa znižano trošarinsko stopnjo (50 % predpisanega zneska trošarine), kar uvrščamo med davčne izdatke.

Za določitev, katera oprostitev, vračilo, znižana ali nižja trošarinska stopnja (na primer znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh/leto)) velja kot davčni izdatek, pri trošarinah upoštevamo naslednje načelo: pri energentih se trošarina pobere od končne porabe energije, pri alkoholu od izdelkov, ki so namenjeni zaužitju, pri tobaku pa od izdelkov, ki so namenjeni kajenju oziroma drugemu primerljivemu načinu uporabe. Pri obdavčitvi alkohola tako med izdatke ne štejemo oprostitve za proizvodnjo neprehrambenih izdelkov ter oprostitve za proizvodnjo zdravil in druge zdravstvene namene.

<sup>2</sup> Direktiva Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije.

Preglednica 9: Obračunski podatki o trošarinah v obdobju od 2016 do 2018, v mio evrov

| Postavka/leto                                     | 2016           | 2017           | 2018           |
|---|----------------|----------------|----------------|
| <b>Obračunana trošarina</b>                       | <b>1.640,6</b> | <b>1.671,9</b> | <b>1.637,1</b> |
| od tega na energente in električno energijo       | 1.119,3        | 1.131,4        | 1.097,8        |
| od tega na alkoholne pijače                       | 109,3          | 112,6          | 119,2          |
| od tega od tobačnih izdelkov                      | 411,9          | 427,9          | 420,2          |
| <b>Vračila trošarin</b>                           | <b>91,2</b>    | <b>91,4</b>    | <b>77,8</b>    |
| od tega na energente in električno energijo       | 89,8           | 87,0           | 75,1           |
| od tega na alkoholne pijače                       | 0,3            | 0,4            | 0,3            |
| od tega od tobačnih izdelkov                      | 1,1            | 4,0            | 2,4            |
| <b>Obračunana trošarina, zmanjšana za vračila</b> | <b>1.549,4</b> | <b>1.580,5</b> | <b>1.559,3</b> |
| od tega na energente in električno energijo       | 1.029,5        | 1.044,4        | 1.022,6        |
| od tega na alkoholne pijače                       | 109,0          | 112,2          | 118,9          |
| od tega od tobačnih izdelkov                      | 410,8          | 423,9          | 417,8          |

Vir: FURS, obračuni trošarin, vračila.

Glavni vir prihodkov iz trošarin so energenti in električna energija, v letu 2018 je bilo obračunanih 1.098 mio evrov trošarin za to skupino, kar je 67 % celotnih trošarinskih prihodkov, če ne upoštevamo vračil. Del trošarine se iz različnih razlogov vrne upravičencem, kar je običajno davčni izdatek, a ne vedno. Kadar z vračili trošarine izničimo dvojno obdavčitev trošarinskega izdelka (na primer, da se najprej obdavči premog, nato pa še električna energija, pridobljena iz tega premoga), ne gre za izdatek, ampak samo način, kako se izognemo, da bi bila energija dvakrat obdavčena. Glede na leto 2016 se je obračunana trošarina iz energentov in električne energije znižala za 1,9 % (oziroma za 0,7 % po odšteti vračilih), kar pripisujemo večjemu izkoristku energentov zaradi varčnejših avtomobilov in prehoda na učinkovitejše ogrevanje stavb.

Preglednica 10: Vračila trošarin, znižane stopnje in oprostitve trošarin kot davčni izdatki po posameznih vrstah za leta od leta 2016 do 2018, zneski v evrih

| Vrsta davčnega izdatka   | Število upravičencev |        |        | Znesek davčnega izdatka |              |             |
|--|----------------------|--------|--------|-------------------------|--------------|-------------|
|  | 2016                 | 2017   | 2018   | 2016                    | 2017         | 2018        |
| Vračilo trošarina za plinsko olje za pogonski namen (t. i. komercialni dizel) – 54/19 ZTro-1   | 4.933                | 5.008  | 4.903  | 50,1                    | 53,5         | 43,6        |
| Vračila trošarine za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo (70 %) – 54/9 ZTro-1  | 31.646               | 32.032 | 32.202 | 20,9                    | 21,0         | 20,6        |
| Energenti, uporabljeni za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracijo), pred letom 2017: EN za proizvodnjo EE in kogeneracijo |                      |        |        | 16,1                    | 16,9         | 15,4        |
| Vračila trošarine za statične delovne stroje, stroje v gradbeništvu in strojogradnji (50 %) – 54/7 ZTro-1  | 568                  | 488    | 467    | 10,5                    | 8,5          | 8,3         |
| Znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh/leto)  |                      |        |        |                         | 3,6          | 3,3         |
| Oprostitev trošarine za energetsko intenzivna podjetja (samo energenti)  |                      | 88     | 85     |                         | 2,7          | 3,0         |
| Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce piva (50 %)  |                      | 85     | 92     | 0,2                     | 0,7          | 1,0         |
| Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo arom in brezalkoholnih pijač (do 1,2 % vol.)  |                      |        |        | 7,9                     | 5,2          | 0,8         |
| Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo živil   |                      |        |        | 0,0                     | 0,2          | 0,7         |
| Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo kisa  |                      |        |        | 0,3                     | 0,2          | 0,1         |
| Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce žganja (50 %)  |                      | 325    | 519    |                         | 0,1          | 0,1         |
| <b>SKUPAJ</b>  |                      |        |        | <b>106,0</b>            | <b>112,6</b> | <b>96,9</b> |

Vir: Obračuni trošarine za posamezne skupine trošarinskih izdelkov, FURS in lastni preračuni MF.

Skupni znesek davčnih izdatkov pri trošarinah je v letu 2018 znašal 123 mio evrov ter je bil za 5,5 mio evrov nižji kakor v letu 2016 in za 12,5 mio evrov nižji kakor v 2017. Znižanje zneska pripisujemo znižanju zakonsko določenega zneska trošarine na dizelsko gorivo sredi leta 2018, kar je znižalo tudi glavna vračila.

Največji znesek davčnega izdatka pri trošarinah se je v letu 2018 nanašal na vračila dela trošarine za gorivo, porabljeno pri komercialnem prevozu blaga ali potnikov (t. i. shema komercialni dizel), znašal je 43,6 mio evrov in je bil za 18,5 % nižji kakor v letu 2017. Razlog za nižja vračila je v nižji osnovni trošarini za dizelsko gorivo v letu 2018 glede na 2017. Upravičenci iz te sheme lahko zahtevajo vračilo zneska trošarine, ki presega najnižjo trošarino v skladu z evropsko direktivo, ki znaša 330 evrov za 1.000 litrov. Zneski izdatka v tem primeru nazorno kažejo, da le s primerjavo zneskov vračil oziroma davčnih izdatkov ne moremo ocenjevati primernosti davčne politike pri doseganju različnih ciljev. Če bi z okoljsko politiko želeli vračila znižati na nič, to lahko dosežemo tako z znižanjem splošne trošarine na dizelsko gorivo kakor tudi z ukinitvijo vračil, pri tem pa bi bila učinka na ceno energenta popolnoma nasprotna. Še težja je razlaga zneska vračila glede doseganja čim višjih javnofinančnih prihodkov iz obdavčitve prometa. Pri ukrepu vračila trošarin v tem primeru gre za zagotavljanje konkurenčnih cen dizelskega goriva za prevozni promet v Sloveniji. Na Ministrstvu za finance smo ocenili, da se le 25 % dizelskega goriva, ki ga upravičenci iz sheme komercialnega dizla točijo v Sloveniji, dejansko tudi porabi v Sloveniji, drugih 75 % pa se porabi v tujini. Če bi s povečanjem učinkovite obdavčitve dizelskega goriva cene v Sloveniji postale toliko višje, da bi bilo za prevoznike gorivo cenejše kupovati v tujini, bi se zelo verjetno večina teh odločila točiti gorivo izven Slovenije. S tem bi se po podatkih za leto 2018 javnofinančni prihodki, vezani na obdavčitev dizelskega goriva, znižali za okoli 175 mio evrov samo zaradi točenja goriva izven Slovenije. Vsaj kratkoročno bi bil vpliv na nižje škodljive

emisije, ki izhajajo iz porabe dizelskega goriva, le zanemarljivo nižji. Ni namreč verjeti, da bi se zaradi ukinitve vračil pomembno zmanjšala količina tovarnega prometa, ki uporablja dizelsko gorivo.

Drug najvišji izdatek pri trošarinah, ki se nanaša na obdavčitev fosilnih goriv, izhaja iz vračil trošarine za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo. V obdobju 2016–2018 je znašal okoli 21 mio evrov, upravičencev pa je bilo 32 tisoč, med njimi je bila večina fizičnih oseb.

Med trošarinske izdatke bi lahko uvrstili tudi različno obdavčitev primerljivih trošarinskih izdelkov. Pri energentih je zaradi zelo raznolike oblike, strukture in drugih lastnosti zelo težko najti skupni imenovalac, ki bi bil podlaga za tako primerjavo. Lažje je to storiti pri alkoholnih pijačah, saj so trošarinske stopnje za večino skupin primerljive: 1.200 evrov za hektoliter čistega alkohola pri pivu (polovico manj za t. i. male pivovarje) in 1.320 evrov za hektoliter čistega alkohola pri žganih pijačah (polovico manj za t. i. male žganjekuhe). Za mirna in peneča se vina ter druge fermentirane pijače velja stopnja 0. Če bi vino obdavčevali po enaki stopnji kakor pivo ob predpostavki, da je povprečna vsebnost alkohola v vinu 12 % in ob zadnji oceni SURS o porabi vina v Sloveniji (688.000 hektolitrov), bi s trošarinami lahko zbrali do 100 mio evrov prihodkov iz naslova trošarin. Ker je dejanski učinek zelo odvisen od odziva potrošnikov ter od učinkovitosti obdavčitve malih proizvajalcev, tega izdatka nismo vključili v preglednico.

Nekatere oprostitve trošarin, ki so obvezne v skladu z evropsko direktivo, so zanimive z vidika končnega zneska, ki so ga upravičenci do oprostitve oproščeni. Tako je v letu 2018 znesek oprostitve trošarin za energente, uporabljene kot pogonsko gorivo za letalstvo in pomorstvo znašal 15,5 mio evrov, znesek oprostitve plačila trošarine za diplomate pa 0,3 mio evrov.

## 1.5 Davek na dodano vrednost

Zakon o davku na dodano vrednost (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14, 90/15, 77/18 in 59/19, v nadaljevanju: ZDDV)) ureja sistem obdavčevanja dobav blaga in storitev z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). DDV je splošni davek na potrošnjo in je ena izmed oblik prometnega davka, s katerim se obdavčujejo blago in storitve v vseh fazah prometa od proizvajalca, trgovca do končnega potrošnika. Davčno breme se prenese do končnega potrošnika, zato davčni izdatki nastanejo predvsem pri fizičnih osebah.

Preglednica 11: Osnovni podatki o prihodkih od davka na dodano vrednost

| Postavka   | 2016    | 2017    | 2018    |
|--|---------|---------|---------|
| Število zavezancev, ki je oddalo obračun DDV     | 108.785 | 111.494 | 114.273 |
| Obdavčljivi promet iz obračuna DDV (v mio evrov) | 78.724  | 83.437  | 90.528  |
| Javnofinančni prihodki od DDV (v mio evrov)      | 3.272   | 3.504   | 3.757   |

Vir: *Obračuni DDV (FURS), bilance državnega proračuna (MF).*

DDV se obračunava in plačuje po splošni stopnji 22 % od davčne osnove in je enaka za dobavo blaga in storitev. Vendar pa se za določene dobave blaga in storitev DDV obračunava in plačuje po nižji 9,5-odstotni oziroma od 1. 1. 2020 tudi po 5-odstotni stopnji. Pri oceni davčnega izdatka pri DDV smo upoštevali načelo široke davčne osnove, to pomeni, da vse blago in storitve, ki so obdavčeni po nižji stopnji, pomenijo davčni izdatek, saj bi se lahko obdavčili po višji, splošni stopnji. Sistem obračunavanja DDV (kreditna metoda) zaradi svojih posebnosti ne omogoča razčlenitve prihodkov po posameznih vrstah blaga in storitev. Tako lahko na podlagi podatkov SURS (Anketa o porabi gospodinjstev za leto ter DDV poročilo) le ocenimo, koliko več DDV bi pobrali, če bi bili vse blago in storitve obdavčeni po splošni stopnji.

Države, v katerih sta v veljavi tako splošna kakor tudi nižja stopnja DDV, izračunavajo t. i. tehtano povprečno stopnjo DDV kot stopnjo, ki bi bila veljavna, če bi bila uvedena le enotna stopnja DDV in bi

morali davčni prihodki iz DDV ostati nespremenjeni. Ta je na podlagi izračuna SURS za leto 2016 znašala 17,26 %.

Preglednica 12: Davčni izdatek kot teoretični učinek zvišanja stopnje DDV za blago in storitve<sup>3</sup>, ki so obdavčeni po nižji, 9,5-odstotni stopnji, na splošno 22-odstotno stopnjo, za leta od 2016 do 2018, zneski v mio evrih

| Vrsta davčnega izdatka   | Znesek davčnega izdatka |              |              |
|--|-------------------------|--------------|--------------|
|  | 2016                    | 2017         | 2018         |
| Hrana in pijača  | 323,6                   | 328,0        | 337,3        |
| Zdravila   | 105,6                   | 109,1        | 119,0        |
| Priprava jedi  | 48,5                    | 55,4         | 70,2         |
| Dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih                               | 45,3                    | 46,4         | 57,0         |
| Stanovanja, vključno z gradnjo ter obnovo in popravili   | 37,0                    | 37,5         | 38,2         |
| Storitve javne higiene   | 25,3                    | 27,0         | 37,0         |
| Vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled naravnih znamenitosti ter podobne kulturne in športne prireditve | 23,1                    | 24,0         | 29,1         |
| Prevoz oseb in njihove osebne prtljage   | 24,8                    | 24,3         | 25,6         |
| Medicinski pripomočki  | 18,8                    | 19,4         | 22,8         |
| Dobava vode  | 25,9                    | 25,6         | 22,6         |
| Knjige, časopisi in periodične publikacije, razen tistih, ki v celoti ali večinoma vključujejo reklamne vsebine      | 22,0                    | 22,1         | 22,4         |
| Obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave                        | 7,3                     | 7,0          | 11,2         |
| Hrana za male živali   | 8,2                     | 7,3          | 9,4          |
| Uporaba športnih objektov  | 7,2                     | 8,2          | 8,6          |
| Živali za pitanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmacevtska sredstva...   | 7,0                     | 7,0          | 7,8          |
| Frizerske storitve   | 6,7                     | 6,8          | 7,3          |
| Dobava lončnic, sadik, rezanega cvetja   | 6,5                     | 6,5          | 7,0          |
| Storitve pokopa in upepelitve  | 3,7                     | 3,7          | 4,5          |
| Čiščenje oken in zasebnih gospodinjstev  | 0,0                     | 0,8          | 1,7          |
| Storitve domačega varstva (kot pomoč na domu in varstvo otrok, skrb za ostarele, obolele ali invalide)               | 0,0                     | 0,0          | 1,0          |
| Manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjskega perila                               | 0,5                     | 0,6          | 0,7          |
| Avtorske pravice književnikov in skladateljev ter storitve izvajalskih umetnikov                                     | 0,0                     | 0,0          | 0,0          |
| Uvoz umetniških predmetov, zbirk in starin iz 2., 3. in 4. točke prvega odstavka 101. člena tega zakona              | 0,0                     | 0,0          | 0,0          |
| Umetniški predmeti...  | 0,0                     | 0,0          | 0,0          |
| <b>SKUPAJ</b>  | <b>747,0</b>            | <b>766,4</b> | <b>840,3</b> |

Vir: FURS in SURS ter lastni izračuni MF

V preglednici 12 so prikazani učinki zvišanja znižane davčne stopnje DDV (9,5 %) na splošno 22-odstotno davčno stopnjo. Največji davčni izdatek med izdelki, ki so obdavčeni po nižji stopnji, pomenita hrana in pijača, in sicer 337 mio evrov. Davčni izdatek nižje stopnje za zdravila znaša 119 mio evrov, medtem ko izdatki za druge vrste blaga in storitev skupaj pomenijo le nekaj manj kakor samo izdatek za hrano in pijačo (384 mio evrov). Razlike v zneskih davčnega izdatka v primerjavi s

<sup>3</sup> Gre za preprosto poimenovanje skupine blaga in storitev. Natančnejša opredelitev posameznih skupin je v prvi točki priloge I k ZDDV-1.

preteklima dvema letoma (2016 in 2017) kažejo tako razlike v velikosti in strukturi potrošnje kakor tudi v kakovosti podatkov, ki so podlaga za izračune oziroma ocene.

Zneska v preglednici 12 ne smemo razlagati kot znesek, za katerega bi se povečali prihodki državnega proračuna iz DDV, če bi veljala višja stopnja, ampak samo kot približek tega zneska. Pri tem velja opozoriti, da sprememba stopnje pri posamezni vrsti blaga ali storitve za končne potrošnike ne bi nujno pomenila zvišanja drobnoprodajnih cen izdelkov za natančno toliko, kolikor bi se povečal davek. Prav tako ne moremo vedeti, kakšen bi bil odziv potrošnikov, predvsem pa bi se zaradi predvidenega zvišanja cen zvišali tudi javnofinančni odhodki. To bi se neposredno zgodilo zaradi višjih cen blaga in storitev, posredno pa tudi zaradi višjih socialnih in drugih transferjev zaradi zviševanja kazalnikov (na primer inflacije), ki so posredno ali neposredno vezani na določene javnofinančne odhodke.

Med davčne izdatke štejemo tudi oprostitev DDV za letalske prevoze izven Slovenije. Če odštejemo potrošnjo zavezancev za DDV (podjetij), ki bi DDV lahko odbijale, znaša potrošnja za te storitve po oceni FURS okoli 150 mio evrov letno. Ob upoštevanju 22-odstotne stopnje bi tako davčni izdatek iz tega naslova znašal 33 mio evrov. Ker gre za dokaj grobo oceno s številnimi poenostavljenimi predpostavkami, tega zneska nismo vključili v preglednico 12. Gre le za okvirni znesek davčnega izdatka.

## **2. POVZETKI IN KLJUČNE UGOTOVITVE**

Za odgovorno in gospodarski rasti prijazno javnofinančno konsolidacijo javnih financ imajo davčni izdatki velik pomen. Z ustreznimi spremembami davčne zakonodaje, ki temelji predvsem na širitvi davčne osnove, in ne na višanju davkov, lahko dosežemo dobre učinke, in sicer na eni strani pri zvišanju davčnih prihodkov in na drugi strani, kar je enako pomembno, pri učinkovitosti, preglednosti in pravičnosti davčnega sistema ter pri izboljšanju izpolnjevanja davčnih obveznosti tudi z zmanjšanjem upravnih postopkov.

Številne analize potrjujejo, da so lahko davčni izdatki ena izmed spodbud, ki pa ni vedno enako učinkovita, kakor kadar je spodbuda bolj neposredna. V preteklih letih in desetletjih so bili prek sistema različnih davčnih izjem za določene skupine zavezancev oblikovani ukrepi z različnimi cilji ekonomske in socialne politike. Taki ukrepi vedno rušijo preglednost davčnega sistema, s tem pa tudi ustvarjajo pogoje za vedno manj pravično porazdelitev davčnega bremena glede na različna merila. To odpira vprašanja glede učinkovitosti takega sistema in vodi do ključnega vprašanja, ali so bili doseženi določeni cilji, ki so bili s temi ukrepi predvideni. Z vidika ekonomske učinkovitosti in tudi socialne pravičnosti so davčni izdatki del davčne politike, ki ni najbolj zaželen, saj bi imele na primer neposredne spodbude v okviru sistemov socialne varnosti v boju proti revščini in pri spodbujanju socialnega vključevanja lahko boljše učinke. Zato je pomembno spremljati učinke tako na strani davčnih izdatkov kakor tudi na strani proračunskih odhodkov in na podlagi tega okrepiti spremembe zakonodaje. Ob tem je za doseganje širših ciljev, ki jih skušamo doseči z davčnimi izdatki, potrebno povezovanje davčne politike z drugimi politikami, da se najdejo najučinkovitejše rešitve.

Analiza je pokazala, da je v Sloveniji sistem glede davčnih izdatkov močno razvejan, kar pomeni, da obstaja veliko vrst davčnih izdatkov v okviru posameznih vrst davkov. Nizke učinkovite davčne stopnje po posameznih davkih kažejo na to, da v davčnem sistemu obstaja veliko olajšav in zmanjšanj davčne osnove. To je posledica prepogostega namena za doseganje različnih (nedavčnih) ciljev z davčnimi spodbudami, kar je naredilo sistem nepregleden in zahteven. Zato bi se pri preučitvi posameznih vrst davčnih izdatkov morali zavedati tudi pasti oziroma slabih učinkov, ki jih ti prinašajo. Navajamo glavne nevarnosti:

- ekonomska izkrivljanja (spodbude za določene skupine, posameznike, ki jih postavlja v privilegirani položaj);
- fiktivne samozaposlitve (prehod med samozaposlene, čeprav imajo vse značilnosti redne zaposlitve);

- prikrivanje prihodkov;
- večja poraba določenega blaga od zelene, še posebej pri okolju ali zdravju škodljivemu ravnanju;
- znižanje javnofinančnih prihodkov.

Področje dohodnine je posebnospecifično, saj obdavčitev temelji na progresivnosti dohodkov. Država skuša z različnimi olajšavami pravično porazdeliti davčno breme med posamezniki. Treba se je zavedati tudi nevarnosti, ki jih prinašajo davčni izdatki na tem področju, in sicer izpostavljam zmanjšanje spodbude za zaposlovanje, izkoriščanje socialne politike, nižje javnofinančne prihodke.

Cilj trošarinske politike je predvsem zmanjšanje porabe blaga, ki je škodljivo okolju ali zdravju. Vendar se z uveljavljanjem izjem dopušča prostor tudi za druge cilje v okviru kmetijske, ekonomske in socialne politike ter pri tem zagotavlja konkurenčnost določenim sektorjem, v katerih sosednje države dopuščajo izjeme pri obdavčitvi. Pasti, ki jih pomenijo davčni izdatki na tem področju, so uveljavljanje olajšav zavezancev za energente, ki jih uporabljajo za zasebne namene, povečanje porabe energentov in s tem slab vpliv na onesnaževanje okolja ter povečanje uporabe zdravju škodljivega blaga.

Povzamemo lahko, da je za učinkovitost socialne in gospodarske politike potreben strog nadzor nad davčnimi izdatki. V nasprotnem primeru se lahko izkažejo za neučinkovite, saj lahko njihovi stroški presežejo dobre učinke njihove uvedbe.

Glede na navedeno je smiseln premislek o tem, koliko koristi vsakega posebej od v poročilu navedenih davčnih izdatkov dosega izgubljene prihodke, ki iz njih izhajajo.