



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, 13. 9. 2022
/
GENERALNI SEKRETARIAT VLADE REPUBLIKE SLOVENIJE <u>Gp.gs@gov.si</u>
ZADEVA: Poročilo o davčnih izdatkih v letu 2020 – 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, 13/18 in 195/20 – odl. US) je Vlada Republike Slovenije na ... redni seji ... sprejela naslednji
S K L E P :
Vlada Republike Slovenije se je seznanila s Poročilom o davčnih izdatkih v letu 2020 in ga pošlje Državnemu zboru Republike Slovenije.
Barbara Kolenko Helbl generalna sekretarka
Priloga:
– Poročilo o davčnih izdatkih v letu 2020
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. Klemen Boštjančič, minister za finance, – mag. Saša Jazbec, državna sekretarka, – Tilen Božič, državni sekretar – mag. Tina Humar, generalna direktorica Direktorata za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov, – Meta Šinkovec, vodja Sektorja za analize in koordinacijo davčne politike, – mag. Marko Potočnik, sekretar, – Boris Gramc, sekretar.		
5. Kratek povzetek gradiva:		
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, 13/18 in 195/20 – odl. US), 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 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 2020 se je znesek davčnih izdatkov, kljub znižanjem davčnih prihodkov zaradi ukrepanja ob pandemiji, povečal za 2 odstotka glede na leto 2018, a je za 8 odstotkov nižji kot v letu 2019. - Davčni izdatki so v letu 2020 predstavljali 5 odstotka BDP oziroma skoraj 2,4 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 4,3 odstotka BDP v letu 2020. - Največjo skupino davčnega izdatka pri DDV predstavlja nižja stopnja za hrano in pijačo, ki pomeni 333 mio evrov izgubljenih javnofinančnih prihodkov v letu 2020. - Pri dohodnini največji trije davčni izdatki (dodatna splošna olajšava, olajšava za vzdrževane otroke in davčna oprostitve pri izplačilu regresa za letni dopust) skupaj znižajo javnofinančne prihodke za 813 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: – nacionalne dokumente razvojnega načrtovanja – razvojne politike na ravni programov po strukturi razvojne klasifikacije programskega proračuna – razvojne dokumente Evropske unije in mednarodnih organizacij	DA/NE
7.a Predstavitev ocene finančnih posledic nad 40.000 EUR:		
(Samo če izberete DA pod točko 6.a.)		

I. Ocena finančnih posledic, ki niso načrtovane v sprejetem proračunu				
	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				
II. Finančne posledice za državni proračun				
II.a Pravice porabe za izvedbo predlaganih rešitev so zagotovljene:				
Ime proračunskega uporabnika	Šifra in naziv ukrepa, projekta	Šifra in naziv proračunske postavke	Znesek za tekoče leto (t)	Znesek za t + 1
SKUPAJ				
II.b Manjkajoče pravice porabe bodo zagotovljene s prerazporeditvijo:				
Ime proračunskega uporabnika	Šifra in naziv ukrepa, projekta	Šifra in naziv proračunske postavke	Znesek za tekoče leto (t)	Znesek za t + 1
SKUPAJ				
II.c Načrtovana nadomestitev zmanjšanih prihodkov in povečanih odhodkov proračuna:				
Novi prihodki	Znesek za tekoče leto (t)		Znesek za t + 1	
SKUPAJ				

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:

- pristojnosti občin,
- delovanje občin,
- financiranje občin.

DA/NE

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:

DA/NE

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.

10. Pri pripravi gradiva so bile upoštevane zahteve iz Resolucije o normativni dejavnosti:

DA/NE

11. Gradivo je uvrščeno v delovni program vlade:

DA/NE

mag. Klemen Boštjančič
minister

POROČILO O DAVČNIH IZDATKIH V LETU 2020

POVZETEK

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, 13/18 in 195/20 – odl. US), vključuje ocene zmanjšanja davčnih prihodkov na ravni različnih davkov.

Poročilo je pomembno z vidika preglednosti izvajanja davčne politike. Zavedati se je treba, da davčni izdatki niso najbolj želeni instrument, saj lahko bistveno zmanjšujejo učinkovitost, preglednost, uspešnost, poštenost in enostavnost davčnega sistema, kar ogroža predvsem javnofinančno vzdržnost ter sprejemanje davčnega sistema kot pravičnega. Kljub temu je mogoče v nekaterih primerih z njihovo pravilno in predvsem previdno uporabo doseči določene cilje razmeroma učinkovito.

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 se uporablja za različne vrste davčnih spodbud in je opredeljen 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 2020 se je znesek davčnih izdatkov, kljub znižanjem davčnih prihodkov zaradi ukrepanja ob pandemiji, povečal za 2 odstotka glede na leto 2018, a je za 8 odstotkov nižji kot v letu 2019.
- Davčni izdatki so v letu 2020 predstavljali 5 odstotka BDP oziroma skoraj 2,4 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 4,3 odstotka BDP v letu 2020.
- Največjo skupino davčnega izdatka pri DDV predstavlja nižja stopnja za hrano in pijačo, ki pomeni 333 mio evrov izgubljenih javnofinančnih prihodkov v letu 2020.
- Pri dohodnini največji trije davčni izdatki (dodatna splošna olajšava, olajšava za vzdrževane otroke in davčna oprostitve pri izplačilu regresa za letni dopust) skupaj znižajo javnofinančne prihodke za 813 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 so narejene na podlagi obračunskih podatkov oziroma podatkov o vračilih posameznih davkov za posamezno leto ob upoštevanju metode izgube prihodka. Pri tem opozarjamo, da skupna ocena dodatnih prihodkov ob ukinitvi vseh davčnih izdatkov ne bi bila seštevek ukinitve posameznih davčnih izdatkov, saj je treba pri tem upoštevati tudi spremembo v obnašanju zavezancev in medsebojne vplive hkrati izvedenih ukrepov.

UVOD

Dobro zasnovan 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 veljajo 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 in je posledica:

- *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, če se izdatek ukine, ob predpostavki, da ostane obnašanje ekonomskih subjektov nespremenjeno. Takšna predpostavka mogoče ni najbolj realna, vendar pa bi na drugi strani tudi ocenjeni odzivi ekonomskih subjektov temeljili 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 dejanskih dodatnih prihodkov 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).

Razlogi za vedno več razprav o ocenjevanju in obsegu davčnih izdatkov so predvsem višji javnofinančni primanjkljaji po različnih ekonomskih krizah, ki so dokaj pogoste, čeprav so razlogi zanje zelo različni. Davčni izdatki, ki so bili v Sloveniji sprejeti v preteklosti, povečujejo 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 poveča davčno breme (zaradi inflacije, gospodarske 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 znižali stopnjo davka.

Glavne lastnosti davčnih izdatkov niso enoznačne, saj lahko pomagajo doseči določene cilje, a hkrati tudi pomenijo oddaljevanje od drugih ciljev. Najpomembnejše lastnosti so:

- lahko prispevajo k spodbujanju določenih ciljev nedavčnih politik (na primer boj proti revščini, zmanjšanje dohodkovne neenakosti);
- se lahko v posameznem primeru izkažejo za najboljšo in najugodnejšo rešitev (na primer znižanje obremenitve dela);

- lahko vodijo do visokih znižanj proračunskih prihodkov (določenim ciljnim skupinam zmanjšujejo davčno obveznost);
- ni nujno, da so učinkoviti (tj. ne vodijo nujno v želene 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, še posebej pa tiste, ki ne morejo izkoristiti ugodnosti posameznih davčnih izdatkov;
- spodbujajo neželjeno vedenje gospodarskih subjektov (na primer davčno izogibanje), izkrivljajo delovanje enotnega trga in zmanjšujejo preglednost;
- lahko so tudi neposredni vir dodatnih javnofinančnih prihodkov, če se ukinejo ob primernem času, a večkrat je ukinitve zelo nepriljubljena in zato redko izvedena.

Razlogi za široko uporabo davčnih izdatkov so največkrat v želji posameznih proračunskih uporabnikov (na primer ministrstev), da svoje politike uresničujejo tako, da ne bremenijo njihovih proračunskih postavk neposredno, temveč znižujejo davčne prihodke. S tem breme prenesejo na vse proračunske uporabnike, ne da bi ti lahko sodelovali pri odločanju o prioritetah proračuna, saj davčni izdatki nastanejo, preden se začne proces priprave proračuna, saj so posredno zajeti v (nižjih) prihodkih proračuna. Če ti proračunski uporabniki ne morejo ali ne želijo sprejeti tega bremena oz. znižanja izdatkov, se to odrazi v splošnem zvišanju davčnega bremena za vse zavezanke, največkrat z višjimi davčnimi stopnjami ali novimi oblikami davkov.

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 ter še davek od prometa motornih vozil in z njimi povezane davčne izdatke. Pri tem znova opominjamo, da skupna ocena izgube prihodkov pri posameznem davku ne pomeni skupne ocene spremembe prihodkov 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 spremembe v obnašanju zavezancev ter medsebojni vpliv kombinacije različnih ukrepov.

Preglednica 1: Prihodki po posameznih glavnih oz. izbranih vrstah davkov v obdobju 2018–2020, v mio evrov in odstotkih BDP

	2018		2019		2020	
	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP
DAVČNI PRIHODKI	16.225	35,4 %	17.179	35,5 %	16.460	35,1 %
Dohodnina	2.111	4,6 %	2.156	4,5 %	2.139	4,6 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	869	1,9 %	911	1,9 %	891	1,9 %
Trošarine	1.637	3,6 %	1.626	3,4 %	1.398	3,0 %
Davek na dodano vrednost	3.757	8,2 %	3.872	8,0 %	3.521	7,5 %
Davki od prometa motornih vozil	42	0,1 %	45	0,1 %	33	0,1 %
Bruto domači proizvod	45.864		48.397		46.918	

Vir: Statistični urad Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: SURS), Finančna uprava Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: FURS), Ministrstvo za finance Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: MF)

Preglednica 2: Davčni izdatki v obdobju 2018–2020 po posameznih glavnih in izbranih vrstah davkov, v mio evrov

VRSTA DAVKA	Znesek davčnih izdatkov - skupaj			Davčni izdatki v celotnih davčnih prihodkih			Davčni izdatki kot % BDP		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Dohodnina	932	1.159	1.168	5,7 %	6,7 %	7,1 %	2,03 %	2,40 %	2,49 %
Davek od dohodka iz dejavnosti	27	27	18	0,2 %	0,2 %	0,1 %	0,06 %	0,05 %	0,04 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	362	370	255	2,2 %	2,2 %	1,6 %	0,79 %	0,77 %	0,54 %
Trošarine	97	91	82	0,6 %	0,5 %	0,5 %	0,21 %	0,19 %	0,17 %
Davek na dodano vrednost	885	912	839	5,5 %	5,3 %	5,1 %	1,93 %	1,88 %	1,79 %
Davki od prometa motornih vozil	1	1	1	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
SKUPAJ	2.302	2.560	2.363	14,2 %	14,9 %	14,3 %	5,02 %	5,29 %	5,04 %

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, ter Statističnega urada Republike Slovenije, oboje za obdobje 2018–2020.

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, 66/19 in 39/22; 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 (kot 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, kot so na primer oprostitve plačila dohodnine od obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah do 1.000 evrov, oproščeni dohodki v skladu z 20. do 34. členom Zdoh-2, oproščeni dohodki v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti itd.

Preglednica 3: Osnovni podatki iz odmere dohodnine v letih 2018–2010, v mio evrov

	2018	2019	2020
Število zavezancev	1.554.531	1.566.588	1.539.685
Dohodek	22.349	23.831	24.998
Davčna osnova	10.880	11.164	11.356
Dohodnina	2.111	2.156	2.139
Dohodek na zavezanca (EUR/zav.)	14.377	15.212	16.236
Dohodnina na zavezanca (EUR/zav.)	1.358	1.376	1.389
Povprečna dohodninska stopnja	19,4 %	19,3 %	18,8 %

Vir: Odmera dohodnine za leta 2018–2020, FURS, lastni preračuni MF

V letu 2020 je imelo v skladu z Zakonom o dohodnini obdavčljive dohodke 1.539.685 davčnih zavezancev, ki so tudi prejeli odločbo o odmeri dohodnine. V primerjavi z odmero dohodnine za leto 2019 se je število zavezancev zmanjšalo za 1,7 odstotka, odmerjena dohodnina pa je bila v letu 2020 nižja za 17 mio evrov oziroma 0,8 odstotka. Padec dohodnine pripisujemo razmeram oz. ukrepom ob pandemiji.

Čeprav sta se dvignili tako kategorija dohodek na zavezanca kot tudi dohodnina na zavezanca, se je povprečna davčna stopnja, izražena z razmerjem med dohodnino in davčno osnovo, v letu 2020 glede na leto 2019 znižala. Znašala je 18,8 odstotka in se je glede na leto 2019 znižala za 0,5 odstotne točke.

Preglednica 4: Učinek posameznih davčnih izdatkov pri odmeri dohodnine v letih 2018–2020, v mio evrov

	število zavezancev			znesek davčnega izdatka		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Dodatna splošna olajšava	823.433	825.141	779.863	304,0	311,7	328,0
Olajšava za vzdrževane otroke	331.966	330.506	327.852	270,1	269,1	259,3
Izvezem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust		810.868	809.096		224,5	225,5
Vsi oproščeni dohodki v skladu z zakonom (od 20. do 34. člena Zdoh-2)	645.355	591.710	660.589	186,5	153,2	191,4
Izvezem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovn. razmerja za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost	314.067	321.859	285.339	47,6	51,9	55,4
Oprostitev dohodnine od prodaje nepremičnine – bivanje vsaj tri leta	2.603	2.763	2.617	28,2	30,9	23,2
Olajšava za vzdrževane družinske člane	51.980	49.962	47.589	21,8	20,8	20,2
Posebna osebna olajšava za študente	97.029	94.826	79.124	25,0	24,6	19,8
Olajšava za vzdrževane otroke, ki potrebujejo posebno nego in varstvo	8.157	8.574	8.866	11,5	12,0	12,4
Znižanje stopnje dohodnine od kap. dobičkov po petih letih	6.540	6.751	5.829	14,0	35,7	11,7
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	57.445	58.217	58.526	7,7	8,1	8,2
Znižanje stopnje dohodnine od dobička od prodaje nepremičnin po petih letih	4.432	4.509	4.322	6,1	8,1	5,2
Neobdavčeni znesek obresti do 1.000 evrov	478.733	445.841	406.598	5,3	4,4	4,1
Oproščeni skupni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti do najmanj 200 evrov	429.238	408.539	472.892	2,1	2,1	2,0
Olajšava za invalida s 100-odstotno telesno okvaro	3.774	3.698	3.485	2,0	2,2	1,9
SKUPAJ				932	1.159	1.168

Vir: Odmere dohodnine za leta od 2018–2020, FURS, lastni izračuni MF

V letu 2020 je največ zavezancev, in sicer 779.863, uveljavljalo dodatno splošno olajšavo, katere davčni izdatek je znašal 328 mio evrov. V okviru drugih olajšav je največji delež pomenila olajšava za vzdrževane otroke, ki jo je uveljavljalo 327.852 zavezancev in je pomenila 259 mio evrov davčnega izdatka. Izvezem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust je nov davčni izdatek, katerega korist je imelo 809.096 zavezancev za dohodnino v skupnem znesku 226 mio evrov. Izvezem dohodka iz davčne osnove od delovnega razmerja za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost, ki je bila sprejeta leta 2017, pomeni dodatnih 55 mio evrov davčnega izdatka za leto 2020.

V letu 2020 je bilo izplačanega za 883 mio evrov regresa za letni dopust, oproščenega dohodnine in prispevkov za socialno varnost, kar je več kot v letu prej, kar je posledica zvišanja minimalne plače, ki določa minimalno višino regresa. Ocenili smo, da je v letu 2020 izdatek pomenil za približno 226 mio evrov nižje javnofinančne prihodke iz naslova dohodnine, kar je tretji največji izdatek pri dohodnini. Pri tem nismo upoštevali, da je davčni izdatek tudi oprostitev plačila prispevkov za socialno varnost (tako za delodajalce kot delojemalce), saj v tem poročilu ti niso zajeti. Glavni razlog za izločitev iz poročila je,

da osnova, od katere se plačujejo prispevki za socialno varnost, vpliva na izračun pokojnine ter prinaša tudi nižje pravice, kar omejuje primerljivost z drugimi davčnimi izdatki. Če zanemarimo to dejstvo in upoštevamo, da se ob polni obdavčitvi strošek izplačanega regresa za delodajalce ne bi spremenil, ocenjujemo, da bi bil celotni davčni izdatek 442 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 v letu 2020 znašal 191 mio evrov.

Ocena davčnih izdatkov, za katere so na voljo podatki in jih zato lahko ocenimo, je 1.168 mio evrov za leto 2020. Od tega 650 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 (npr. pomoči, subvencije, odškodnine, štipendije ...), pa je 518 mio evrov.

Med davčne izdatke nismo uvrstili oprostitev, ki so bile neposredno vezane ne ukrepanje ob pandemiji, saj gre v osnovi za enkratne ukrepe, ki so bili v večini primerov namenjeni širokemu krogu davčnih zavezancev. Vseeno izpostavljamo, kot primer, ukrep oprostitve dohodnine za zaposlene v zdravstvu in socialnem varstvu (natančneje to določa 59. člen Zakona o interventnih ukrepih za pomoč pri omilitvi posledic drugega vala epidemije). Ukrep je iz obdavčitve izvil dodatke k plači zaradi razmer ob pandemiji. Ker gre za sorazmerno ozko skupino (57.712 zaposlenih), ki je bila deležna te davčne ugodnosti, ne pa za splošno oprostitve, bi tak ukrep, če ne bi bil začasni, štel kot davčni izdatek. Simulacija finančnega učinka tega ukrepa je pokazala, da se je davčno breme tem zavezancem v letu 2020 znižalo za 51,9 mio evrov (oz. 22 % njihove obveznosti za dohodnino), kar je v povprečju približno 900 evrov letno na zavezanca.

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 enkratni ali občasni posel) in neodvisno oziroma samostojno (zavezanci opravljajo dejavnost za svoj račun, v svojo korist, na svojo odgovornost in 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 nadaljnjem besedilu: 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 nadaljnjem besedilu: ZRPPR1015) oziroma Zakonom o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja (v nadaljnjem besedilu: 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. Od leta 2020 skupna višina uveljavljenih davčnih olajšav, navedenih v predhodnem odstavku, skupaj z zmanjšanjem davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube ne sme presegati 63 odstotkov davčne osnove.

Kot davčni izdatek lahko štejemo tudi ugodnost, ki omogoča zavezancem, da svojo davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov (v nadaljevanju bomo to skupino zavezancev imenovali »normiranci«). To je še posebej ugodno za zavezance, ki imajo dejanske odhodke precej nižje od 80 odstotkov prihodkov, kar je pogosto v delovno intenzivnih panogah. Ker zavezancem za davčne namene ni treba poročati o dejanskih odhodkih, izračun velikosti tega izdatka ni mogoč.

Preglednica 5: Osnovni obračunski podatki dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobje 2018–2020, v mio evrov

Postavka	Skupni znesek v mio evrih			Število obračunov z izpolnjenim poljem		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Št. predloženih obračunov DDD				119.352	123.255	126.533
od tega »normiranci«				53.128	60.061	65.460
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	7.081,2	7.377,8	6.724,8	114.574	118.276	120.769
od tega »normiranci«	1.217,3	1.419,9	1.395,5			
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	6.319,2	6.588,0	6.085,8	115.933	119.515	122.007
DAVČNA OSNOVA	810,1	840,7	737,6	105.338	109.417	104.352
od tega »normiranci«	271,8	316,0	309,4	50.460	57.015	61.651
DAVČNA IZGUBA	46,9	48,3	96,6	10.590	10.126	17.632
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	101,1	92,6	62,1	18.240	18.226	14.229
OSNOVA ZA DOHODNINO (izračun dohodnine na letni ravni)	709,1	748,2	675,4	104.133	108.248	104.338
od tega »normiranci«	271,8	316,0	309,4	50.460	57.015	61.651
OSNOVA ZA AKONTACIJO DOHODNINE	237,1	240,1	219,8	26.235	25.345	21.653
DAVČNA OBVEZNOST	112,9	123,2	116,5	76.579	82.227	83.159
od tega »normiranci«	54,3	63,1	61,8			
Efektivna davčna stopnja	13,9 %	14,7 %	15,8 %			
Povprečna davčna stopnja brez »normirancev«	24,7 %	25,0 %	24,9 %			

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

V letu 2020 so zavezanci za davek od dohodkov iz dejavnosti oddali 126.533 davčnih obračunov, od tega je bilo 65.460 obračunov »normirancev«. Pozitivno davčno osnovo je ugotovila večina oziroma 104.352 zavezancev. Če izločimo »normirance«, je od 42.701 zavezanca s pozitivno davčno osnovo 14.229 zavezancev uveljavljalo zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave iz naslova opravljanja dejavnosti v višini 62 mio evrov.

Preglednica 6: Učinek posameznih vrst olajšav, ki so jih uveljavljali zavezanci, ki so opravljali dejavnost v letih 2018–2020, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Olajšava za investiranje po 66.a členu Zdoh-2	11.450	11.086	9.315	21,14	21,02	14,04
Pokrivanje izgube	4.718	4.427	3.131	3,08	2,62	1,76
Olajšava za zaposlovanje invalidov	508	540	457	0,79	1,00	0,79
Olajšava za zavezanca invalida	449	470	423	0,31	0,45	0,34
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene ipd. namene	4.653	5.722	3.432	0,30	0,29	0,20
Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 61. členu Zdoh-2	17	19	5	0,17	0,24	0,15
Posebna osebna olajšava	376	339	270	0,21	0,14	0,10
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	244	235	206	0,09	0,09	0,09
Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015 (Pomurje)	139	117	16	0,37	0,47	0,04
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom ipd.	904	918	515	0,07	0,06	0,03
Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 61.a členu Zdoh-2	67	43	25	0,07	0,03	0,02
Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015 (Pomurje)	35	30	13	0,04	0,06	0,02
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	189	176	118	0,03	0,03	0,01
SKUPAJ				26,7	26,5	17,6

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 2020 je znašal 17,6 mio evrov, kar je za 1/3 manj kot v letih 2019 in 2018. Glavna razloga sta slabše poslovanje zavezancev in zmanjšanje investicijskih vlaganj zaradi omejitev ob pandemiji ter določba, da davčne olajšave in zmanjšanja davčne osnove lahko znašajo največ 63 odstotkov davčne osnove, ki je bila uveljavljena z letom 2020. Večina skupnega davčnega izdatka se nanaša na olajšavo za investiranje – 14 mio evrov v letu 2020.

Leto 2020 je prvo leto, ko je število »normirancev« preseglo število zavezancev, ki ugotavljajo svojo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. Ob uveljavitvi te ureditve leta 2013 je bil delež »normirancev« v vseh zavezancih za davek od dohodkov iz dejavnosti 14 odstotkov, od takrat pa je zrastel prav vsako leto in dosegel 51,5 odstotka v letu 2020. Kakor že zapisano, bi k davčnim izdatkom lahko šteli tudi ugodnost ugotavljanja davčne osnove na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov. Za izračun učinka te ugodnosti bi morali poznati dejanske zneske davčnih odhodkov teh zavezancev, ki pa jih večina zavezancev niti ne beleži. Tako lahko le okvirno ocenimo učinek ob upoštevanju predpostavk. Ti zavezanci so imeli v letu 2020 za 62 mio evrov davčne obveznosti, pomenijo pa približno polovico vseh zavezancev za davek od dohodka iz dejavnosti. Ob predpostavki,

da jim taka ureditev omogoča znižanje obveznosti za eno tretjino¹, bi davčni izdatek znašal okoli 31 mio evrov, kar je skoraj dvakratnik zneska, skupnega davčnega izdatka zaradi uveljavljanja davčnih olajšav preostale polovice zavezancev. Znesek tako izračunane davčne ugodnosti se je glede na leto 2019 (32 mio evrov) le malenkostno zmanjšal. Skupni davčno priznani prihodki (ki so osnova za davek) »normirancev« so se v letu 2020 znižali le za 2 odstotka, tudi kot posledica rasti njihovega števila. Skupno zmanjšanje davčno priznanih prihodkov zavezancev za davek od dohodka iz dejavnosti, ki niso »normiranci«, je znašalo 11 odstotkov.

1.3 Davek od dohodkov pravnih oseb

Sistem obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb ureja ZDDPO. Davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljnjem besedilu: 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 niso zavezanci za dohodnino.

Zmanjšanje davčne osnove za uveljavljanje davčnih olajšav je bilo v obravnavanem obdobju 2018–2020 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 nadaljnjem besedilu: 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 problemskih območjih z visoko brezposelnostjo (v skladu z ZRPPR1015 oziroma ZSRR-2).

Poleg navedenega 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 nadaljnjem besedilu: ZDTon). Od leta 2020 skupna višina uveljavljanih davčnih olajšav, navedenih v predhodnem odstavku, skupaj z zmanjšanjem davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube ne sme presegati 63 odstotkov davčne osnove.

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

Preglednica 7: Obračunski podatki DDPO za obdobje 2018–2020, v mio evrov

Postavka	Skupni znesek v mio evrov			Število obračunov z izpolnjenim poljem		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Št. predloženih obračunov DDPO				106.643	106.143	106.369
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	108.603	112.223	105.784	80.856	81.355	79.978
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	103.663	106.926	101.511	86.583	86.927	85.972
DAVČNA OSNOVA	6.501	6.749	6.038	55.863	55.899	50.642
DAVČNA IZGUBA	1.424	1.354	1.698	29.127	29.382	33.791
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave, vendar največ do višine davčne osnove	1.914	1.950	1.345	37.644	37.764	34.142
OSNOVA ZA DAVEK	4.587	4.799	4.693	48.849	48.735	50.758
DAVEK	871	911	891	48.781	48.676	50.727
DAVČNA OBVEZNOST	868	907	887	48.763	48.664	50.710
Zakonsko določena stopnja davka	19 %	19 %	19 %			
Efektivna davčna stopnja	13,4 %	13,5 %	14,8 %			

Vir: Obračuni DDPO, FURS, lastni preračuni MF

V letu 2020 so zavezanci za DDPO oddali 106.369 davčnih obračunov, v katerih je slaba polovica zavezancev (50.642) pripoznala pozitivno davčno osnovo v višini 6.038 mio evrov. Izmed njih sta dobri dve tretjini (34.142) uveljavljali zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave v višini 1.345 mio evrov. To je vplivalo na znižanje dejanske stopnje obdavčitve z 19 odstotkov na efektivnih 14,8 odstotka.

Preglednica 8: Učinek posameznih vrst olajšav in ugodnosti pri DDPO v letih 2018–2020, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Olajšava za investiranje po 55.a členu	23.439	23.476	21.566	168,14	165,35	112,93
Pokrivanje izgube	15.997	15.598	13.435	99,82	107,03	62,44
Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po 1. stavku prvega odstavka 55. člena	567	558	480	45,39	48,00	38,59
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	2.126	2.167	2.071	19,69	21,27	18,93
Olajšava za zaposlovanje invalidov	3.659	3.675	3.273	18,81	20,01	16,16
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene ipd. namene	10.884	12.143	9.010	4,84	4,95	4,46
Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015	250	211	52	3,94	2,39	0,74
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom ipd.	2.064	2.083	1.476	0,54	0,57	0,62
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	948	946	796	0,34	0,37	0,25
Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem	12	14	12	0,14	0,24	0,14
Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015	81	41	20	0,22	0,15	0,10
Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55.b členu	196	159	111	0,18	0,15	0,10
Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratk. in dolg. vr. pap. RS in občin	2	5	7	0,00	0,01	0,03
Shema davka na tonažo	1	0	0	0,00	0,00	0,00
SKUPAJ				362,0	370,5	255,5

Vir: Obračuni DDPO, FURS, lastni preračuni MF

Skupni znesek vseh davčnih izdatkov za leto 2020 je 255 mio evrov in je za 31 odstotkov oziroma 115 mio evrov nižji kakor v letu 2019. Glavna razloga sta slabše poslovanje zavezancev in zmanjšanje investicijskih vlaganj² zaradi pandemije ter določba, da davčne olajšave in zmanjšanja davčne osnove lahko znašajo največ 63 odstotkov davčne osnove, ki je bila uveljavljena z letom 2020. Ob pripravi sprememb določbe o omejevanju višine zmanjšanja davčne osnove za največ 63 odstotkov je bilo ocenjeno, da bo prvo leto veljavnosti davčna obveznost zavezancev višja za približno 50 mio evrov.

Največji del davčnega izdatka v letu 2020 se nanaša na olajšavo za investiranje – 113 mio evrov, 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 480 zavezancev je uveljavilo davčno ugodnost v višini 39 mio evrov, kar znaša nekaj več kakor 80.000 evrov na zavezanca. Povprečni zneski davčnega izdatka na zavezanca ostalih glavnih olajšav se gibljejo okoli 5.000 evrov na zavezanca.

1.4 Trošarine

Trošarina je oblika posrednega davka na potrošnjo 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 nadaljnjem besedilu: 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 direktivo³, ki ureja obdavčitev energentov in električne energije (v nadaljnjem besedilu: 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 oprostitvev trošarine za električno energijo:

- ki se porabi 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 odstotkov stroška izdelka (po ED);
- ki se porabi 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.

² Po podatkih Statističnega urada RS so se v letu 2020 bruto investicije v osnovna sredstva nefinančnih družb glede na leto 2019 znižale za 10 % oz. za dobrih 500 mio evrov.

³ Direktiva Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije.

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 evrov na 1.000 litrov goriva;
- gorivo, uporabljeno za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo, v višini 70 odstotkov zneska trošarine ter
- gorivo, uporabljeno za industrijsko-komercialni namen, v višini 50 odstotkov 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 odstotka vol.), živil, kisa, neprehrambnih izdelkov, zdravil, pri rabi za zdravstvene namene za zdravstvene domove, bolnišnice, klinični inštitut ter 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 odstotkov 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 na 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 neprehrambnih izdelkov ter oprostitve za proizvodnjo zdravil in druge zdravstvene namene.

Preglednica 9: Obračunski podatki o trošarinah v obdobju 2018–2020, v mio evrov

Postavka/leto	2018	2019	2020
Obračunana trošarina	1.637,1	1.625,6	1.398,4
od tega na energente in električno energijo	1.097,8	1.084,6	882,7
od tega na alkoholne pijače	119,2	121,5	112,2
od tega od tobačnih izdelkov	420,2	419,4	403,6
Vračila trošarin	77,8	68,7	61,7
od tega na energente in električno energijo	75,1	67,1	60,2
od tega na alkoholne pijače	0,3	0,9	0,9
od tega od tobačnih izdelkov	2,4	0,8	0,7
Obračunana trošarina, zmanjšana za vračila	1.559,3	1.556,9	1.336,8
od tega na energente in električno energijo	1.022,6	1.017,6	822,5
od tega na alkoholne pijače	118,9	120,6	111,3
od tega od tobačnih izdelkov	417,8	418,6	402,9

Vir: FURS, obračuni trošarin, vračila

Glavni vir prihodkov iz trošarin so energenti in električna energija, v letu 2020 je bilo obračunanih 883 mio evrov trošarin za to skupino, kar je 63 odstotkov 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 2019 se je obračunana trošarina od energentov in električne energije znižala za 19 odstotkov, kar pripisujemo

omejitvam pri potovanjih v času pandemije, znižanju zneska predpisane trošarine⁴ na glavni dve pogonski gorivi (bencin in dizelsko gorivo) ter 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 2018–2020, v mio evrih

Vrsta davčnega izdatka	Število upravičencev			Znesek davčnega izdatka		
	2018	2019	2020	2018	2019	2020
Vračilo trošarina za plinsko olje za pogonski namen (t. i. komercialni dizel)	4.903	4.836	4.588	43,6	35,9	30,0
Vračila trošarine za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo (70 %)	32.202	32.243	31.907	20,6	20,1	19,7
Energenti, uporabljeni za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracijo), pred 2017: energent za proizvodnjo EE in kogeneracijo				15,4	15,2	16,8
Vračila trošarine za statične delovne stroje, stroje v gradbeništvu in strojogradnji ipd. (50 %)	467	477	465	8,3	7,7	7,0
Znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh/leto)				3,3	3,5	3,3
Oprostitev trošarine za energetska intenzivna podjetja (samo energenti)	85	66	57	3,0	3,2	3,0
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo arom in brezalkoholnih pijač (do 1,2 % vol.)				0,8	0,9	0,9
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce piva (50 %)	92	99	92	1,0	1,1	0,7
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo kisa				0,1	0,2	0,2
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce žganja (50 %)	519	285	359	0,1	0,1	0,1
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo živil				0,7	1,0	0,0
SKUPAJ				96,9	88,8	81,7

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

Skupni znesek davčnih izdatkov pri trošarinah je v letu 2020 znašal 81,7 mio evrov ter je bil za 7,1 mio evrov nižji kakor v letu 2019 in za 15,2 mio evrov nižji kakor v letu 2018. Znižanje zneska pripisujemo predvsem nižji porabi dizelskega goriva zaradi omejitev, povezanih s pandemijo.

Največji znesek davčnega izdatka pri trošarinah se je tudi v letu 2020 nanašal na vračila dela trošarine za gorivo, porabljeno pri komercialnem prevozu blaga ali potnikov (t. i. shema komercialni dizel). Znašal je 30 mio evrov in je bil za 16 odstotkov nižji kakor v letu 2019. Leto 2020 je bilo že četrto zaporedno leto, ko je prišlo do znižanja izdatka. Poleg nižje porabe (za leti 2019 in 2020) je na znižanje zneska vplivalo predvsem zniževanje zneska predpisane trošarine na dizelsko gorivo – ta se zaradi vladnih sprememb trošarin niža že od leta 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, v tem primeru okoljskih.

⁴ Vlada RS je v letu 2020 13-krat spremenila znesek trošarine na glavna pogonska energenta. V letu 2020 je bil povprečni znesek trošarine na bencin za 11 % nižji kot v letu 2019, povprečni znesek trošarine na dizelsko gorivo pa je bil nižji za 1 %.

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. V tem primeru gre pri ukrepu vračila trošarin za zagotavljanje konkurenčnih cen dizelskega goriva za prevozni promet v Sloveniji. Na ministrstvu za finance smo ocenili, da se le 25 odstotkov dizelskega goriva, ki ga upravičenci iz sheme komercialnega dizla točijo v Sloveniji, dejansko tudi porabi v Sloveniji, drugih 75 odstotkov 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 zunaj Slovenije. S tem bi se po podatkih za leto 2019 javnofinančni prihodki, vezani na obdavčitev dizelskega goriva, znižali za okoli 170 mio evrov samo zaradi točenja goriva zunaj Slovenije. Vsaj kratkoročno bi bil vpliv na nižje škodljive emisije, ki izhajajo iz porabe dizelskega goriva, le zanemarljivo manjši. Ni namreč verjeti, da bi se zaradi ukinitve vračil pomembno zmanjšala količina tovarnega prometa, ki uporablja dizelsko gorivo.

Drugi najvišji izdatek pri trošarinah, ki se nanaša na obdavčitev fosilnih goriv, izhaja iz vračil trošarine za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo. V letu 2020 je znašal 20 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 nič. Če bi vino obdavčevali po enaki stopnji kakor pivo ob predpostavki, da je povprečna vsebnost alkohola v vinu 12 odstotkov in ob zadnji oceni SURS o porabi vina v Sloveniji (688.000 hektolitrov), bi s trošarinami lahko zbrali do 100 mio evrov prihodkov iz trošarin. Pri tem je upoštevana tudi t. i. lastna raba vinarjev, ki bi jo bilo zelo težko dejansko obdavčiti, zato ta znesek predstavlja največji teoretični dodatni izplen od trošarin pri trenutnih stopnjah. Poleg tega je dejanski učinek zelo odvisen od odziva potrošnikov in od učinkovitosti obdavčitve malih proizvajalcev, zato 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 oproščeni. Čeprav zneski ne predstavljajo davčnega izdatka, bi kot zanimivost izpostavili, da se je znesek oprostitve trošarine na alkohol za proizvodnjo neprehrambnih izdelkov v letu 2020 glede na 2019 in 2018 skoraj podvojil (povečanje z 19 na 33 mio evrov), kar je bila posledica visokih potreb za razkužila, ki vsebujejo alkohol. Povsem nasprotno se je zgodilo z zneskom oprostitve trošarin za energente, uporabljene kot pogonsko gorivo za letalstvo in pomorstvo: ta se je zaradi znatnih omejitev potovanj v letu 2020 glede na leto 2019 več kot prepolovil (s 4,6 na 2,2 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 nadaljnjem besedilu: ZDDV)) ureja sistem obdavčevanja dobav blaga in storitev z davkom na dodano vrednost (v nadaljnjem besedilu: 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	2018	2019	2020
Število zavezancev, ki je oddalo obračun	114.273	121.777	121.533
Obdavčljiv promet iz obračuna DDV (mio evrov)	90.528	94.390	89.557
Javnofinančni prihodki od DDV (mio evrov)	3.757	3.872	3.521

Vir: Obračuni DDV (FURS), Konsolidirana globalna bilanca javnega financiranja (MF)

DDV se obračunava in plačuje po splošni stopnji 22 odstotkov 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. januarja 2020 tudi po 5-odstotni stopnji. S posebno nižjo stopnjo DDV v višini 5 odstotkov je obdavčena dobava knjig, časopisov in periodičnih publikacij na fizičnih nosilcih ali dobavljenih elektronsko ali oboje, razen gradiv, ki so namenjena oglaševanju oziroma tvorijo video ali avdio glasbene vsebine. 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 (Poročilo o DDV) le ocenimo, koliko več DDV bi pobrali, če bi bilo vse blago in storitve obdavčeno 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 2020 ocenjena na 17,3 odstotka.

Preglednica 12: Davčni izdatek kot teoretični učinek zvišanja stopnje DDV za blago in storitve⁵, ki so obdavčeni po nižji, 9,5-odstotni stopnji, na splošno 22-odstotno stopnjo, za leta 2018–2020, v mio evrih

Vrsta davčnega izdatka	Znesek davčnega izdatka		
	2018	2019	2020
Hrana in pijača	354,6	365,4	333,0
Zdravila	118,7	122,3	111,5
Priprava jedi	101,5	104,6	95,3
Dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih	73,6	75,9	69,2
Storitve javne higiene	36,2	37,3	34,0
Prevoz oseb in njihove osebne prtljage	32,4	33,4	30,4
Knjige, časopisi in periodične publikacije, razen tistih, ki v celoti ali večinoma vključujejo reklamne vsebine	21,2	21,8	28,2
Medicinski pripomočki	28,3	29,2	26,6
Dobava vode	21,1	21,7	19,8
Frizerske storitve	18,4	19,0	17,3
Uporaba športnih objektov	14,4	14,8	13,5
Hrana za male živali	14,3	14,7	13,4
Vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled nar. znamenitosti ter podobne kulturne in športne prireditve	10,0	10,3	9,4
Živali za pisanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmacevtska sredstva ipd.	9,2	9,5	8,7
Stanovanja, vključno z gradnjo, obnovo in popravili	6,9	7,2	6,5
Dobava lončnic, sadik, rezanega cvetja	6,0	6,1	5,6
Čiščenje oken in zasebnih gospodinjstev	5,9	6,1	5,6
Obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave	5,6	5,7	5,2
Storitve pokopa in upepelitve	4,5	4,7	4,3
Storitve domačega varstva (kot pomoč na domu in varstvo otrok, skrb za ostarele, obbolele ali invalide)	1,1	1,1	1,0
Manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjstevskega perila	1,0	1,0	0,9
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 ipd.	0,0	0,0	0,0
SKUPAJ	884,9	911,9	839,4

Vir: FURS in SURS ter lastni izračuni MF

V preglednici 12 so prikazani učinki zvišanja znižanih davčnih stopenj DDV (5 in 9,5 odstotka) na splošno 22-odstotno davčno stopnjo. Glede na Poročilo o davčnih izdatkih za leto 2019 smo za leto 2020 spremenili način ocene strukture potrošnje gospodinjstev. Ocenili smo, da Anketa o porabi gospodinjstev ni najboljši vir za podatke, ker je te podatke težko združiti z ostalimi podatki (Poročilo o DDV). Zato smo se v tokratni oceni oprli predvsem na podatke iz Poročila o DDV ter zaradi primerljivosti še enkrat ocenili davčne izdatke za leto 2018 in 2019. Novi izračuni so pomembno zmanjšali oceno davčnih izdatkov iz naslova znižane stopnje DDV (za 18 odstotkov). Dodatno, za 73 mio evrov oz. 8 odstotkov, so se davčni izdatki znižali zaradi nižje končne potrošnje v Sloveniji, ki je povzročila tudi nižje javnofinančne prihodke iz naslova DDV. Tudi za leto 2020 je največji davčni izdatek med izdelki, ki so obdavčeni po nižji stopnji, pomenila hrana in pijača, in sicer 333 mio evrov, kar je za 9 odstotkov manj

⁵ Gre za preprosto poimenovanje skupine blaga in storitev. Natančnejša opredelitev posameznih skupin je v prvi točki priloge I k ZDDV-1.

kot v letu 2019. Davčni izdatek nižje stopnje za zdravila znaša 111 mio evrov, medtem ko izdatki za druge vrste blaga in storitev skupaj pomenijo le nekaj več kakor samo izdatek za hrano in pijačo (395 mio evrov).

Izmed vseh davčnih izdatkov se je v letu 2020 zvišal le davčni izdatek za knjige (za 6,4 mio evrov), časopise in periodične publikacije, kar je posledica znižanja davčne stopnje z 9,5 na 5 odstotkov v letu 2020. Pri pripravi sprememb smo ocenili, da bo znižanje javnofinančnih prihodkov iz naslova DDV zaradi te spremembe okoli 9 mio evrov. Ob upoštevanju znižanja skupne končne potrošnje v letu 2020 ocenjujemo, da je bila ocena izpada prihodkov primerna. V zvezi s tem smo za oceno vpliva znižanja DDV stopnje na knjige na ministrstvu za finance preverili znižanje drobnoprodajnih cen knjig po spremembi stopnje. V vzorec smo zajeli 100 knjig pri šestih prodajalcih. Ugotovili smo, da pri 86 knjigah ni prišlo do sprememb drobnoprodajnih cen, pri šestih knjigah je prišlo do znižanja (vse v papirni obliki), pri osmih pa je prišlo do zvišanja cen (vse v elektronski obliki). Če prodajalci knjig ne bi spreminjali cene pred obdavčitvijo z DDV, bi se drobnoprodajne cene knjig v fizični obliki znižale za 4,1 odstotka oz. za 13,9 odstotka pri knjigah v elektronski obliki. Vsa zabeležena znižanja so bila višja, kar pomeni, da bi se cene znižale tudi brez spremembe stopnje. Na tej podlagi smo ugotovili, da so znižanje DDV stopnje prodajalci v celoti nevtralizirali z zvišanjem svoje marže, cenovna dostopnost knjig (kar je bil eden od motivov za znižanje DDV-stopnje) pa se zaradi tega ni izboljšala. Uporaba davčne politike za doseg drugih ciljev (konkretno: cenovna dostopnost knjig) se je ponovno izkazala kot neprimerna, saj je prišlo zgolj do znižanja proračunskih prihodkov, cilj pa ni bil dosežen.

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 zunaj Slovenije. Če odštejemo potrošnjo zavezancev za DDV (podjetij), ki bi DDV lahko odbijale, je znašala potrošnja za te storitve v letu 2019 po oceni FURS okoli 150 mio evrov letno. Ob upoštevanju 22-odstotne stopnje bi tako davčni izdatek iz tega naslova znašal 33 mio evrov. V letih 2020 bi bil izdatek zaradi močno zmanjšanega potovanja z letali mnogo manjši, po naših ocenah bi dosegal manj kot polovico zneska iz leta 2019. Ker gre za dokaj grobo oceno s številnimi poenostavljenimi predpostavkami, tega zneska nismo vključili v preglednico 12.

1.6 Davek na promet motornih vozil

Davek na motorna vozila je bil uveden leta 1999, v letu 2006 pa je bil sprejet spremenjen Zakon o davku na motorna vozila (v nadaljnjem besedilu: ZDMV), pozneje je bila ureditev še nekajkrat novelirana (leta 2010, 2012). V letu 2020 je bil sprejet nov Zakon o davku na motorna vozila (Uradni list RS, št. 200/20; v nadaljnjem besedilu: ZDMV-1), ki se je začel uporabljati s 1. januarjem 2021.

V letih 2012 do 2020 je poleg davka na motorna vozila veljal tudi dodatni DMV. S tem davkom so se obdavčevala osebna vozila s prostornino nad 2.500 ccm in motorna kolesa, trikolesa in štirikolesa s prostornino, večjo od 1.000 ccm. Namen uvedbe dodatnega davka na motorna vozila je bil, da se porazdeli breme javnofinančne konsolidacije na krog zavezancev z večjim premoženjem, kar pomeni, da se dodatno obdavčijo t. i. luksuzna motorna vozila. Ob sprejetju ZDMV-1 je bil dodatni DMV ukinjen. V zadnjem letu veljave so prihodki iz tega naslova znašali 7 mio evrov, leto pred tem (2019) pa 8 mio evrov.

ZDMV je vseboval nekaj oprostitev in znižanja davčne osnove, kar štejemo kot davčni izdatek:

- 1) oprostitev DMV za vozila s pet ali več sedeži, nabavljenih za prevoz velikih družin, ki imajo tri ali več otrok;
- 2) oprostitev DMV za vozila, nabavljena za prevoz invalidov;
- 3) oprostitev DMV za potrebe diplomatskih predstavništov, konzulatov, mednarodnih organizacij in njihovih predstavništov v Republiki Sloveniji ter agencij in organov Evropske unije s predstavništvom v Republiki Sloveniji;

Preglednica 13: Pregled števila upravičencev izbranih davčnih ugodnosti pri DMV in zneska davčnega izdatka

	2018	2019	2020
Število upravičencev	1.431	1.284	950
od tega vozila za prevoz invalidov	1.114	1.014	765
od tega vozila za prevoz družin s tremi ali več otroki	51	30	41
od tega vozila diplomatov	266	240	144
Znesek davčnega izdatka (v mio EUR)	1,36	1,33	1,29
od tega vozila za prevoz invalidov	1,16	1,15	1,19
od tega vozila za prevoz družin s tremi ali več otroki	0,08	0,09	0,04
od tega vozila diplomatov	0,12	0,10	0,06

Vir: FURS, obračuni DMV

Znesek davčnega izdatka je pri DMV mnogo nižji, kot je pri ostalih davkih, ki jih obravnavamo v tem poročilu. Vzrok je v nizki davčni obremenitvi, ki jo nosijo motorna vozila. V luči boja proti podnebnim spremembam pričakujemo, da se bo v prihodnjih letih to pomembno spremenilo, čeprav je bolj smiselno, da se bolj obdavči sama uporaba motornih vozil in ne nakup, kar predstavlja DMV.

ZDMV je nizko obdavčeval električna vozila ter druga motorna vozila brez izpusta CO₂ (npr. vozila na vodik). To lahko razumemo kot davčni izdatek, a je težko oceniti njegovo vrednost, saj v primeru električnih vozil in vozil na vodik CO₂ izpusti nastajajo pri proizvodnji električne energije, ne pa pri sami porabi električne energije. Zato tega izdatka nismo vključili v tabelo, lahko pa ga okvirno ocenimo. Povprečni znesek DMV za vozila na bencin in dizelsko gorivo je v letu 2020 znašal približno 350 evrov, za električna vozila pa 120 evrov, čeprav je bila davčna osnova (prodajna cena vozila brez DDV) pri slednjih višja za okoli 40 odstotkov. Pri tem je povprečna davčna stopnja DMV za vozila na bencin in dizel znašala 2,1 odstotka, za električna vozila pa 0,5 odstotka. Razlika v povprečnem davku je tako znašala 230 EUR, v davčni stopnji pa 1,6 odstotne točke. Ob upoštevanju, da je bil DMV plačan za približno 1.800 električnih osebnih vozil, za katera je davčna osnova znašala dobrih 24 mio evrov, je ocena davčnega izdatka 400.000 evrov (ocena prek razlike v povprečnem znesku davka) oz. 700.000 evrov (ocena prek razlike v povprečni davčni stopnji). Ta znesek lahko razumemo tudi kot znesek skupne spodbude, ki je bila namenjena prek ZDMV za nakupe električnih avtomobilov.

2. POVZETKI IN KLJUČNE UGOTOVITVE

Davčni izdatki so lahko le 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 največkrat (po)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 v mnogih primerih 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.

Poročilo kaže, 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 so s tem v privilegiranem položaju);
- fiktivne samozaposlitve (prehod med samozaposlene, čeprav imajo vse značilnosti redne zaposlitve);
- prikrivanje prihodkov;
- večja poraba določenega blaga od želene, še posebej pri okolju ali zdravju škodljivem ravnanju;
- znižanje javnofinančnih prihodkov.

Področje dohodnine je posebno specifično, saj obdavčitev temelji na progresivnosti obdavčitve 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 zlasti opozarjamo na zmanjšanje spodbud za zaposlovanje, izkoriščanje socialne politike, nižje javnofinančne prihodke.

Trošarinska politika ima navadno dva pomembna cilja. Prvi je, da obdavčitev trošarinskih izdelkov nadomešča nekdanje državne monopole in zato predstavlja pomemben stabilen vir financiranja javne porabe. Drugi je, da se z obdavčitvijo sledi želji po zmanjšanju porabe določenih vrst izdelkov zaradi njihove škodljivosti. Oba cilja se med seboj prepletata in si včasih tudi nasprotujeta, zato je določitev trošarinskih stopenj vedno odvisna od družbenega dogovora oz. od ciljev, ki jih želimo doseči. Z uveljavljanjem izjem pri obdavčitvah se 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 kot neučinkoviti, saj lahko njihovi stroški presežejo dobre učinke njihove uvedbe.

Javnofinančna konsolidacija po epidemiji covid-19, ukrepi za zaježitev inflacije in obeti recesije bodo postavili davčno politiko pred nove izzive. Zelo verjetno je, da bodo potrebne strukturne spremembe davkov, saj je pričakovati, da bo za pokrivanje javnofinančnih odhodkov treba okrepiti nekatere davčne vire. Spremembe davčne zakonodaje, ki temeljijo predvsem na širitvi davčne osnove, in ne na višanju davčnih stopenj, so lahko družbeno sprejemljivi odgovor, ki prinese pomembne javnofinančne učinke. V takih razmerah je pomembno izbrati rešitve za davčno politiko, ki na eni strani zagotavljajo stabilne javnofinančne prihodke, na drugi strani pa imajo malo škodljivih vplivov na naložbe, zaposlenost, produktivnost in potrošnjo. Ustrezna davčna politika na področju davčnih izdatkov lahko hkrati zagotovi zvišanje javnofinančnih prihodkov, učinkovitost, preglednost in pravičnost davčnega sistema. Širjenje davčne osnove z zmanjševanjem davčnih izdatkov je lahko torej ena izmed rešitev na poti do javnofinančne konsolidacije.

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. Ta premislek bo še posebej aktualen v letih, ki sledijo, saj bo treba okrepiti davčne vire na način, ki bo čim manj vplival na znižanje gospodarske rasti in hkrati sledil ciljem bolj trajnostnega razvoja.