



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

DIREKTORAT ZA SISTEM DAVČNIH, CARINSKIH
IN DRUGIH JAVNIH PRIHODKOV

Sektor za analize in koordinacijo davčne politike

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

T: 01 369 67 17

F: 01 369 67 19

POROČILO O DAVČNIH IZDATKIH V LETU 2019

Pripravil:

Sektor za analize in koordinacijo davčne politike

september 2021

Kazalo vsebine

UVOD	3
1. ANALIZA DAVČNIH IZDATKOV V SLOVENIJI	4
1.1 Dohodnina	5
1.2 Dohodnina od dohodkov iz dejavnosti	8
1.3 Davek od dohodkov pravnih oseb	10
1.4 Trošarine	12
1.5 Davek na dodano vrednost	16
2. POVZETKI IN KLJUČNE UGOTOVITVE	18

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 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 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).

Razlogi za vedno več razprav o ocenjevanju in obsegu davčnih izdatkov so predvsem po javnofinančnih krizah, 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 uvedle 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 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.

Davčni izdatki torej:

- prispevajo k spodbujanju določenih 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 prihodov (določeni ciljni skupini 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;
- spodbujajo neželjeno vedenje gospodarskih subjektov (na primer davčno izogibanje), izkrivljajo delovanje enotnega trga in zmanjšujejo preglednost;
- lahko so tudi preprosti 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 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. Davčni izdatki namreč nastanejo, 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 spremembe v obnašanju zavezancev.

Preglednica 1: Prihodki po posameznih glavnih vrstah davkov v obdobju 2017–2019, v mio evrov in odstotkih BDP

	2017		2018		2019	
	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP
DAVČNI PRIHODKI	15.162	35,3 %	16.225	35,5 %	17.179	35,5 %
Dohodnina	1.938	4,5 %	2.111	4,6 %	2.156	4,5 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	752	1,7 %	869	1,9 %	911	1,9 %
Trošarine	1.672	3,9 %	1.637	3,6 %	1.626	3,4 %
Davek na dodano vrednost	3.504	8,2 %	3.757	8,2 %	3.872	8,0 %
Bruto domači proizvod	42.987		45.755		48.393	

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 2017–2019 po posameznih glavnih vrstah davkov, v mio evrov

VRSTA DAVKA	Znesek davčnih izdatkov – skupaj			Davčni izdatki v celotnih davčnih prihodkih			Davčni izdatki kot % BDP		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Dohodnina	847	932	1.159	5,6 %	5,7 %	6,7 %	1,97 %	2,04 %	2,40 %
Davek od dohodka iz dejavnosti	26	27	27	0,2 %	0,2 %	0,2 %	0,06 %	0,06 %	0,05 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	335	362	370	2,2 %	2,2 %	2,2 %	0,78 %	0,79 %	0,77 %
Trošarine	113	97	91	0,7 %	0,6 %	0,5 %	0,26 %	0,21 %	0,19 %
Davek na dodano vrednost	1.003	1.075	1.108	6,6 %	6,6 %	6,5 %	2,33 %	2,35 %	2,29 %
SKUPAJ	2.324	2.493	2.756	15,3 %	15,4 %	16,0 %	5,41 %	5,45 %	5,69 %

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 2017–2019.

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 20. do 34. členom Zdoh-2, oproščeni dohodki v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti do višine 200 evrov itd.

Preglednica 3: Osnovni podatki iz odmere dohodnine v letih 2017–2019, v mio evrov

	2017	2018	2019
Število zavezancev	1.538.121	1.554.531	1.566.588
Dohodek	21.147	22.349	23.831
Davčna osnova	10.060	10.880	11.164
Dohodnina	1.938	2.111	2.156
Dohodek na zavezanca (EUR/zav.)	13.749	14.377	15.212
Dohodnina na zavezanca (EUR/zav.)	1.260	1.358	1.376
Povprečna dohodninska stopnja	19,3 %	19,4 %	19,3 %

Vir: Odmera dohodnine za leta 2017-2019, FURS, lastni preračuni MF.

V letu 2019 je imelo v skladu z Zakonom o dohodnini obdavčljive dohodke 1.566.588 davčnih zavezancev, ki so tudi prejeli odločbo o odmeri dohodnine. V primerjavi z odmero dohodnine za leto 2018 se je število zavezancev povečalo za 0,8 odstotka, odmerjena dohodnina pa je bila v letu 2019 višja za 45 mio evrov oziroma 2,4 odstotka. Skromno rast glede na leto prej pripisujemo davčni razbremenitvi v obliki izvzema izplačila regresa za letni dopust iz davčne osnove, ki je nova vrsta davčnega izdatka.

Povprečna davčna stopnja, izražena z razmerjem med dohodnino in davčno osnovo, je v letu 2019 znašala 19,3 odstotka in se je glede na leto 2018 znižala za 0,1 odstotne točke.

Preglednica 4: Učinek posameznih davčnih izdatkov pri odmeri dohodnine v letih 2017–2019, v mio evrov

	število zavezancev			znesek davčnega izdatka		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Dodatna splošna olajšava	812.458	823.433	825.141	287,2	304,0	311,7
Olajšava za vzdrževane otroke	329.633	331.966	330.506	261,1	270,1	269,1
Izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust			810.868			224,5
Vsi oproščeni dohodki v skladu z zakonom (od 20. do 34. člena Zdoh-2)	537.929	645.355	591.710	151,4	186,5	153,2
Izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovn. razmerja za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost	278.138	314.067	321.859	35,0	47,6	51,9
Znižanje stopnje dohodnine od kap. dobičkov po petih letih	6.583	6.540	6.751	15,8	14,0	35,7
Oprostitev dohodnine od prodaje nepremičnine - bivanje vsaj tri leta	2.264	2.603	2.763	22,4	28,2	30,9
Posebna osebna olajšava za študente	97.102	97.029	94.826	21,5	25,0	24,6
Olajšava za vzdrževane družinske člane	53.982	51.980	49.962	21,3	21,8	20,8
Olajšava za vzdrževane otroke, ki potrebujejo posebno nego in varstvo	7.728	8.157	8.574	10,6	11,5	12,0
Znižanje stopnje dohodnine od dobička od prodaje nepremičnin po petih letih	3.742	4.432	4.509	4,9	6,1	8,1
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	55.939	57.445	58.217	7,1	7,7	8,1
Neobdavčeni znesek obresti do 1.000 evrov	447.871	447.871	445.841	5,4	5,3	4,4
Oproščeni skupni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti do najmanj 200 evrov	443.350	429.238	408.539	1,6	2,1	2,1
Olajšava za invalida s 100-odstotno telesno okvaro	3.920	3.774	3.698	1,9	2,0	2,2
SKUPAJ				847,3	932,0	1.159,2

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

V letu 2019 je največ zavezancev, in sicer 825.141, uveljavljalo dodatno splošno olajšavo, katere davčni izdatek je znašal 312 mio evrov. V okviru drugih olajšav je največji delež pomenila olajšava za vzdrževane otroke, ki jo je uveljavljalo 330.506 zavezancev in je pomenila 269 mio evrov davčnega izdatka. Izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust je nov davčni izdatek, katerega korist je imelo 810.868 zavezancev za dohodnino v skupnem znesku 227 mio evrov. Izvem dohodka iz davčne osnove od delovnega razmerja za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost, ki je bila sprejeta leta 2017, pomeni dodatnih 52 mio evrov davčnega izdatka.

Sprememba zakonodaje s področja prispevkov za socialno varnost (ZPIZ-2) in dohodnine (ZDoh-2) je v letu 2019 prinesla novo vrsto davčnega izdatka: izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust. Vsa izplačila do višine zneska povprečne mesečne plače v Republiki Sloveniji so po tej spremembi oproščena tako plačila prispevkov za socialno varnost kakor tudi dohodnine (pred spremembo so bila oproščena le plačila prispevkov za socialno varnost do 70 odstotkov poprečne mesečne plače v Republiki Sloveniji). V letu 2019 je bilo izplačanega za 859 mio evrov regresa za letni dopust, oproščenega dohodnine in prispevkov za socialno varnost. Ocenili smo, da je v letu 2019 izdatek pomenil za približno 225 mio evrov nižje javnofinančne prihodke

iz naslova dohodnine, kar je tretji največji izdatek pri dohodnini. Pri tem nismo upoštevali, da je davčni izdatek tudi oprostitve 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 zaradi oprostitve plačila dajatev na regres strošek izplačanega regresa za delodajalce ne bi spremenil, ocenjujemo, da bi bil celotni davčni izdatek 432 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 2019 znašal 153 mio evrov.

Ocena davčnih izdatkov, za katere so na voljo podatki in jih zato lahko ocenimo, je 1.159 mio evrov za leto 2019. Od tega 648 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 511 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 enkratni ali občasni 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 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, ocena velikosti tega izdatka ni mogoča.

Preglednica 5: Osnovni obračunski podatki dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobje 2017–2019, v mio evrov

Postavka	Skupni znesek v mio evrih			Število obračunov z izpolnjenim poljem		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Št. predloženih obračunov DDD				113.929	119.352	123.255
od tega "normiranci"				46.050	53.128	60.061
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	6.667,9	7.081,2	7.377,8	109.591	114.574	118.276
od tega "normiranci"	1.086,5	1.217,3	1.419,9			
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	5.987,4	6.319,2	6.588,0	111.013	115.933	119.515
DAVČNA OSNOVA	729,7	810,1	840,7	99.601	105.338	109.417
od tega "normiranci"	217,3	271,8	316,0	43.940	50.460	57.015
DAVČNA IZGUBA	47,5	46,9	48,3	11.464	10.590	10.126
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	91,9	101,1	92,6	17.836	18.240	18.226
OSNOVA ZA DOHODNINO (izračun dohodnine na letni ravni)	637,9	709,1	748,2	98.421	104.133	108.248
od tega "normiranci"	217,3	271,8	316,0	43.940	50.460	57.015
OSNOVA ZA AKONTACIJO DOHODNINE	219,5	237,1	240,1	25.631	26.235	25.345
DAVČNA OBVEZNOST (20-21-22)	97,6	112,9	123,2	69.477	76.579	82.227
od tega "normiranci"	43,4	54,3	63,1			
Efektivna davčna stopnja	13,4 %	13,9 %	14,7 %			
Povprečna davčna stopnja brez "normirancev"	24,7 %	24,7 %	25,0 %			

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

V letu 2019 so zavezanci za davek od dohodkov iz dejavnosti oddali 123.255 davčnih obračunov, od tega je bilo 60.061 obračunov »normirancev«. Pozitivno davčno osnovo je ugotovila večina oziroma 109.417 zavezancev. Če izločimo »normirance«, je od 52.402 zavezancev s pozitivno davčno osnovo 18.226 uveljavljalo zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave iz naslova opravljanja dejavnosti v višini 93 mio evrov.

Preglednica 6: Učinek posameznih vrst olajšav, ki so jih uveljavljali zavezanci, ki so opravljali dejavnost v letih 2017—2019, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Olajšava za investiranje po 66.a členu Zdoh-2	11.056	11.450	11.086	20,41	21,14	21,02
Pokrivanje izgube	4.833	4.718	4.427	3,15	3,08	2,62
Olajšava za zaposlovanje invalidov	484	508	540	0,75	0,79	1,00
Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015 (Pomurje)	141	139	117	0,38	0,37	0,47
Olajšava za zavezanca invalida	379	449	470	0,27	0,31	0,45
Olajšava za donacije - izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene ipd. namene	4.502	4.653	5.722	0,29	0,30	0,29
Olajšava za vlaganja v R & R po prvem stavku prvega odstavka 61. členu Zdoh-2	18	17	19	0,18	0,17	0,24
Posebna osebna olajšava	361	376	339	0,20	0,21	0,14
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	241	244	235	0,09	0,09	0,09
Olajšava za donacije - izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu ipd.	793	904	918	0,06	0,07	0,06
Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015 (Pomurje)	22	35	30	0,03	0,04	0,06
Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 61. a členu Zdoh-2	72	67	43	0,07	0,07	0,03
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	167	189	176	0,03	0,03	0,03
SKUPAJ	23.069	23.749	24.122	25,9	26,7	26,5

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 2019 je znašal 26,5 mio evrov, kar je skoraj popolnoma enako kakor v preteklih dveh letih. Večina skupnega davčnega izdatka se nanaša na olajšavo za investiranje – 21 mio evrov v letu 2019.

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 ob upoštevanju predpostavk. Ti zavezanci so imeli v letu 2019 za 63 mio evrov davčne obveznosti, pomenijo pa slabo 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 32 mio evrov, kar je za višji znesek, je skupni davčni izdatek zaradi uveljavljanja davčnih olajšav preostale dobre polovice zavezancev. Znesek tako izračunane davčne ugodnosti se je glede na leto 2018 (27 mio evrov) povečal za 18 odstotkov.

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 niso zavezanci za dohodnino.

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

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 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 nadaljevanju: ZDTon).

Preglednica 7: Obračunski podatki DDPO od 2017–2019, v mio evrov

Postavka	Skupni znesek v mio evrov			Število obračunov z izpolnjenim poljem		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Št. predloženih obračunov DDPO				105.832	106.643	106.143
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	101.493	108.603	112.223	80.460	80.856	81.355
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	97.084	103.663	106.926	85.367	86.583	86.927
DAVČNA OSNOVA	5.730	6.501	6.749	54.528	55.863	55.899
DAVČNA IZGUBA	1.283	1.424	1.354	29.175	29.127	29.382
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave, vendar največ do višine davčne osnove	1.763	1.914	1.950	36.399	37.644	37.764
OSNOVA ZA DAVEK	3.968	4.587	4.799	47.694	48.849	48.735
DAVEK	752	871	911	47.614	48.781	48.676
DAVČNA OBVEZNOST	749	868	907	47.599	48.763	48.664
Zakonsko določena stopnja davka	19 %	19 %	19 %			
Efektivna davčna stopnja	13,1 %	13,4 %	13,5 %			

Vir: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

V letu 2019 so zavezanci za DDPO oddali 106.143 davčnih obračunov, v katerih je dobra polovica (55.899) pripoznala pozitivno davčno osnovo v višini 6.749 mio evrov. Izmed njih sta dobri dve tretjini (37.764) uveljavljali zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave v višini 1.950 mio evrov. To je vplivalo na znižanje dejanske stopnje obdavčitve s statutarjih 19 odstotkov na efektivnih 13,5 odstotka.

Preglednica 8: Učinek posameznih vrst olajšav in ugodnosti pri DDPO v letih 2017–2019, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Olajšava za investiranje po 55.a členu	22.451	23.439	23.476	156,13	168,14	165,35
Pokrivanje izgube	15.987	15.997	15.598	86,26	99,82	107,03
Olajšava za vlaganja v R&R po 1. stavku prvega odstavka 55. člena	568	567	558	45,88	45,39	48,00
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	2.056	2.126	2.167	18,62	19,69	21,27
Olajšava za zaposlovanje invalidov	3.368	3.659	3.675	17,97	18,81	20,01
Olajšava za donacije - izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene ipd. namene	10.338	10.884	12.143	4,36	4,84	4,95
Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015	216	250	211	4,30	3,94	2,39
Olajšava za donacije - izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom ipd.	1.815	2.064	2.083	0,50	0,54	0,57
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	882	948	946	0,31	0,34	0,37
Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem	9	12	14	0,13	0,14	0,24
Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015	73	81	41	0,20	0,22	0,15
Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55.b členu	184	196	159	0,17	0,18	0,15
Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratk. in dolg. vr. pap. RS in občin	13	2	5	0,06	0,00	0,01
Shema davka na tonažo	1	1	0	0,00	0,00	0,00
SKUPAJ				334,9	362,0	370,5

Vir: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

Skupni znesek vseh davčnih izdatkov za leto 2019 je 370 mio evrov in je za 11 odstotkov oziroma 36 mio evrov mio evrov višji kakor v letu 2017. Največji del davčnega izdatka v letu 2019 se nanaša na olajšavo za investiranje – 165 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 558 zavezancev je uveljavilo davčno ugodnost v višini 48 mio evrov, kar znaša nekaj več kakor 86.000 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 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 direktivo², ki ureja obdavčitev energentov in električne energije (v nadaljevanju: po ED);

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

- 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 oprostitvev, 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 oprostitvev 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 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, neprehrambenih izdelkov, zdravil, pri rabi za zdravstvene namene za zdravstvene domove, bolnišnice, klinični inštitut ter lekarnе in znanstvenoraziskovalno delo.

Za vse trošarinske izdelke velja oprostitvev pri uporabi za službene potrebe diplomatskih predstavništev, 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 oprostitvev, 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 oprostitvev za proizvodnjo neprehrambenih izdelkov ter oprostitvev za proizvodnjo zdravil in druge zdravstvene namene.

Preglednica 9: Obračunski podatki o trošarinah v obdobju 2017–2019, v mio evrov

Postavka/leto	2017	2018	2019
Obračunana trošarina	1.671,9	1.637,1	1.625,6
od tega na energente in električno energijo	1.131,4	1.097,8	1.084,6
od tega na alkoholne pijače	112,6	119,2	121,5
od tega od tobačnih izdelkov	427,9	420,2	419,4
Vračila trošarin	91,4	77,8	66,9
od tega na energente in električno energijo	87,0	75,1	65,5
od tega na alkoholne pijače	0,4	0,3	0,6
od tega od tobačnih izdelkov	4,0	2,4	0,8
Obračunana trošarina zmanjšana za vračila	1.580,5	1.559,3	1.558,7
od tega na energente in električno energijo	1.044,4	1.022,6	1.019,1
od tega na alkoholne pijače	112,2	118,9	120,9
od tega od tobačnih izdelkov	423,9	417,8	418,6

Vir: FURS, obračuni trošarin, vračila.

Glavni vir prihodkov iz trošarin so energenti in električna energija, v letu 2019 je bilo obračunanih 1.085 mio evrov trošarin za to skupino, kar je 67 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 2017 se je obračunana trošarina od energentov in električne energije znižala za 4,1 odstotka (oziroma za 2,4 odstotka po odšteti vračilih), kar pripisujemo znižanju zneska trošarine na glavni dve pogonski gorivi (bencin in dizelsko gorivo) v sredini leta 2018 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 2017–2019, v evrih

Vrsta davčnega izdatka	Število upravičencev			Znesek davčnega izdatka		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Vračilo trošarina za plinsko olje za pogonski namen (t. i. komercialni dizel)	5.008	4.903	4.836	53,5	43,6	35,9
Vračila trošarine za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo (70 %)	32.032	32.202	32.243	21	20,6	23,1
Energenti, uporabljeni za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracijo), pred 2017: energent za proizvodnjo EE in kogeneracijo				16,9	15,4	15,2
Vračila trošarine za statične delovne stroje, stroje v gradbeništvu in strojogradnji ipd. (50 %)	488	467	477	8,5	8,3	7,7
Znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh/leto)				3,6	3,3	3,2
Oprostitev trošarine za energetsko intenzivna podjetja (samo energenti)	88	85	66	2,7	3,0	3,2
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce piva (50 %)	85	92	99	0,7	1,0	1,1
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo živil				0,2	0,7	1,0
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo arom in brezalkoholnih pijač (do 1,2 % vol.)				5,2	0,8	0,9
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo kisa				0,2	0,1	0,2
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce žganja (50 %)	325	519	285	0,1	0,1	0,1
SKUPAJ				112,6	96,9	91,4

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

Skupni znesek davčnih izdatkov pri trošarinah je v letu 2019 znašal 91,4 mio. evrov ter je bil za 5,5 mio. evrov nižji kakor v letu 2018 in za 21,2 mio. evrov nižji kakor v 2017. Znižanje zneska pripisujemo znižanju zakonsko določenega zneska trošarine na dizelsko gorivo maja 2018, kar je znižalo tudi glavna vračila.

Največji znesek davčnega izdatka pri trošarinah se je v letu 2019 nanašal na vračila dela trošarine za gorivo, porabljeno pri komercialnem prevozu blaga ali potnikov (t. i. shema komercialni dizel), znašal je 35,9 mio. evrov in je bil za 18 odstotkov nižji kakor v letu 2018. Razlog za nižja vračila je nižja osnovna trošarina za dizelsko gorivo v letu 2019 glede na leto 2018. 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. 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 efektivne 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 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 letu 2019 je znašal okoli 23 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 imenovalec, 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. Ker je dejanski učinek zelo odvisen od odziva potrošnikov in 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 2019 znesek oprostitve trošarin za energente, uporabljene kot pogonsko gorivo za letalstvo in pomorstvo, znašal 10 mio evrov, znesek oprostitve plačila trošarine za diplomate pa 0,2 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 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	2017	2018	2019
Število zavezancev, ki so oddali obračun	111.494	114.273	121.777
Obdavčljivi promet iz obračuna DDV (v mio evrov)	83.437	90.528	94.390
Javnofinančni prihodki od DDV (v mio evrov)	3.504	3.757	3.872

Vir: *Obračuni DDV (FURS), bilance državnega proračuna (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 stopnji³. 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 gospodinjestev za leto in poročilo o DDV) 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

³ Davčni izdatek za blago in storitve za katere velja 5 % DDV stopnja bo objavljen v Poročilu o davčnih izdatkih 2020.

morali davčni prihodki iz DDV ostati nespremenjeni. Ta je na podlagi izračuna SURS za leto 2017 znašala 17,3 odstotka.

Preglednica 12: Davčni izdatek kot teoretični učinek zvišanja stopnje DDV za blago in storitve⁴, ki so obdavčeni po nižji, 9,5-odstotni stopnji, na splošno 22-odstotno stopnjo, za leta 2017–2019, v mio evrih

Vrsta davčnega izdatka	Znesek davčnega izdatka		
	2017	2018	2019
Hrana in pijača	418,5	448,7	462,4
Zdravila	149,9	160,7	165,6
Priprava jedi	84,9	91,0	93,8
Dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih	63,8	68,4	70,5
Storitve javne higiene	47,1	50,5	52,1
Medicinski pripomočki	40,2	43,1	44,4
Uporaba športnih objektov	32,4	34,8	35,8
Prevoz oseb in njihove osebne prtljage	29,2	31,4	32,3
Dobava vode	28,3	30,4	31,3
Knjige, časopisi in periodične publikacije, razen tistih, ki v celoti ali večinoma vključujejo reklamne vsebine	25,4	27,3	28,1
Obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave	14,6	15,6	16,1
Vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled nar. znamenitosti ter podobne kulturne in športne prireditve	11,7	12,5	12,9
Hrana za male živali	11,5	12,3	12,7
Živali za pitanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmaceutvska sredstva ipd.	9,1	9,8	10,1
Frizerske storitve	10,1	10,8	11,1
Stanovanja, vključno z gradnjo, obnovo in popravili	8,6	9,2	9,5
Dobava lončnic, sadik, rezanega cvetja	8,2	8,8	9,1
Storitve pokopa in upepelitve	5,3	5,7	5,9
Čiščenje oken in zasebnih gospodinjstev	2,1	2,2	2,3
Storitve domačega varstva (kot pomoč na domu in varstvo otrok, skrb za ostarele, obolele ali invalide)	1,2	1,3	1,4
Manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjskega perila	0,8	0,9	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	1.003,1	1.075,4	1.108,2

Vir: FURS in SURS ter lastni izračuni MF

V preglednici 12 so prikazani učinki zvišanja znižane davčne stopnje DDV (9,5 odstotka) na splošno 22-odstotno davčno stopnjo. Glede na Poročilo o davčnih izdatkih za leto 2019 smo za leto 2019 upoštevali nekatere izboljšane ocene strukture potrošnje gospodinjstev, kar je povečalo skupni znesek davčnih izdatkov pri DDV. Pri tem smo v preglednici popravili tudi davčne izdatke za leti 2017 in 2018, da je primerjava boljša. Največji davčni izdatek med izdelki, ki so obdavčeni po nižji stopnji, pomenita hrana in pijača, in sicer 462 mio evrov. Davčni izdatek nižje stopnje za zdravila znaša 166 mio evrov, medtem

⁴ Gre za preprosto poimenovanje skupine blaga in storitev. Natančnejša opredelitev posameznih skupin je v prvi točki priloge I k ZDDV-1.

ko izdatki za druge vrste blaga in storitev skupaj pomenijo le nekaj več kakor samo izdatek za hrano in pijačo (480 mio evrov).

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, 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

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 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.

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 zelene, 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 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 kot neučinkoviti, saj lahko njihovi stroški presežejo dobre učinke njihove uvedbe.

Po epidemiji covid-19 bo ustrezna davčna politika lahko imela zelo pomembno vlogo pri javnofinančni konsolidaciji. 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 po ukrepih zaradi covid-19, ki bodo morali spodbuditi rast prihodkov na način, ki bo rasti prijazen in s ciljem trajnostnega razvoja.