



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 2021**

Pripravil:

Sektor za analize in koordinacijo davčne politike

september 2023

## **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 .....	12
1.4 Trošarine .....	14
1.5 Davek na dodano vrednost.....	17
1.6 Davek na motorna vozila .....	20
2 POVZETKI IN KLJUČNE UGOTOVITVE .....	21

## 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 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 med pomembnimi vzroki 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 ki 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 enaka, pa obstajajo pomembne razlike v podrobnostih, ki so povezane predvsem z različnimi metodološkimi načini 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. Tudi če takšna predpostavka ni najbolj realna, bi na drugi strani tudi ocenjeni odzivi ekonomskih subjektov temeljili le na napovedih in ocenah različnih ekonomskih modelov in tako ne bi privedli 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 in podobno), 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 in podobno, 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. V času nadpovprečne inflacije pa so številne države dodajale nove in nove izjeme v sistem obdavčitve, kar v mnogih primerih povečuje tako število davčnih izdatkov kot tudi njihovo vrednost.

Glavne lastnosti davčnih izdatkov niso enoznačne, saj lahko pomagajo doseči posamezne 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);

- v posameznem primeru se lahko izkažejo za najboljšo in najugodnejšo rešitev (na primer znižanje obremenitve dela);
- lahko vodijo do velikih znižanj proračunskih prihodkov (posameznim ciljnim skupinam zmanjšujejo davčno obveznost);
- ni nujno, da so učinkoviti (tj. ne vodijo nujno v zelene odločitve ekonomskih subjektov, na primer v več dejanskih aktivnosti, raziskav in razvoja);
- zaradi ožjenja 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 želja posameznih proračunskih uporabnikov (na primer ministrstev), da svoje politike uresničujejo tako, da ne bremenijo neposredno svojih proračunskih postavk, temveč znižujejo davčne prihodke. S tem breme prenesejo na vse proračunske uporabnike, ne da bi ti lahko sodelovali pri odločanju o prednostnih področjih proračuna; davčni izdatki namreč 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 oziroma znižanja izdatkov, se to odrazi v splošnem zvišanju davčnega bremena za vse zavezance, največkrat z višjo davčno stopnjo ali novo obliko 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 davek na motorna vozila 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 in medsebojni vpliv kombinacije različnih ukrepov.

Preglednica 1: Prihodki po posameznih glavnih oziroma izbranih vrstah davkov v obdobju 2019–2021, v mio evrov in odstotkih BDP

	2019		2020		2021	
	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP
<b>DAVČNI PRIHODKI</b>	<b>17.179</b>	<b>35,4 %</b>	<b>16.460</b>	<b>35,0 %</b>	<b>18.786</b>	<b>36,0 %</b>
Dohodnina	2.156	4,4 %	2.139	4,5 %	2.439	4,7 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	911	1,9 %	891	1,9 %	1.245	2,4 %
Trošarine	1.626	3,3 %	1.398	3,0 %	1.502	2,9 %
Davek na dodano vrednost	3.872	8,0 %	3.528	7,5 %	4.231	8,1 %
Davki od prometa motornih vozil	45	0,1 %	33	0,1 %	14	0,0 %
<b>Bruto domači proizvod</b>	<b>48.533</b>		<b>47.021</b>		<b>52.208</b>	

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 2019–2021 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		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Dohodnina	1.128	1.145	1.204	6,6 %	7,0 %	6,4 %	2,32 %	2,44 %	2,31 %
Davek od dohodka iz dejavnosti	27	18	23	0,2 %	0,1 %	0,1 %	0,05 %	0,04 %	0,04 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	370	255	347	2,2 %	1,6 %	1,8 %	0,76 %	0,54 %	0,67 %
Trošarine	88	81	84	0,5 %	0,5 %	0,4 %	0,18 %	0,17 %	0,16 %
Davek na dodano vrednost	912	839	916	5,3 %	5,1 %	4,9 %	1,88 %	1,79 %	1,75 %
Davki od prometa motornih vozil	1	1	0	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
<b>SKUPAJ</b>	<b>2.527</b>	<b>2.340</b>	<b>2.574</b>	<b>14,7 %</b>	<b>14,2 %</b>	<b>13,7 %</b>	<b>5,21 %</b>	<b>4,98 %</b>	<b>4,93 %</b>

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

V nadaljevanju so podrobneje analizirani davčni izdatki po posameznih glavnih vrstah davkov na podlagi podatkov davčnih obračunov in odmer Finančne uprave Republike Slovenije ter Statističnega urada Republike Slovenije, oboje za obdobje 2019–2021.

## 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, 39/22, 132/22 – odl. US in 158/22; 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 so bile v letu 2021 zavezancu lahko priznane 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 in podobno);
- 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.

Pomembni davčni izdatki so poleg davčnih olajšav tudi različne oprostitve, kot so oprostitve plačila dohodnine od obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah do 1.000 evrov, dohodki od katerih se ne plača dohodnine v skladu z 20. do 34. členom ZDoh-2, dohodki od katerih se ne plača dohodnine v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti in tako dalje.

Preglednica 3: Osnovni podatki iz odmere dohodnine v letih 2019–2021, v mio evrov

	2019	2020	2021
Število zavezancev	1.566.588	1.539.685	1.549.617
Dohodek	23.831	24.998	27.099
Davčna osnova	11.164	11.356	12.835
Dohodnina	2.156	2.139	2.439
Dohodek na zavezanca (EUR/zav.)	15.212	16.236	17.487
Dohodnina na zavezanca (EUR/zav.)	1.376	1.389	1.574
Povprečna dohodninska stopnja	19,3 %	18,8 %	19,0 %

Vir: Odmerna dohodnine za leta 2019–2021, FURS, lastni preračuni MF.

V letu 2021 je imelo v skladu z ZDoh-2 obdavčljive dohodke 1.549.617 davčnih zavezancev, ki so tudi prejeli odločbo o odmeri dohodnine. V primerjavi z odmero dohodnine za leto 2020 se je število zavezancev povečalo za 0,6 odstotka, odmerjena dohodnina pa je bila v letu 2021 višja za 300 mio evrov oziroma 14 odstotkov. Višji znesek dohodnine pripisujemo normalizaciji razmer po letu 2020 oziroma omilitvi ukrepov, povezanih s pandemijo.

Posledično so se dvignili dohodek na zavezanca (8 odstotkov), dohodnina na zavezanca (13 odstotkov) ter povprečna davčna stopnja, izražena z razmerjem med dohodnino in davčno osnovo (za 0,2 odstotne točke).

Preglednica 4: Učinek posameznih davčnih izdatkov pri odmeri dohodnine v letih 2019–2021, v mio evrov

	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Dodatna splošna olajšava	825.141	779.863	700.254	311,7	328,0	305,7
Olajšava za vzdrževane otroke	330.506	327.852	326.218	269,1	259,3	270,2
Izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust	810.868	809.096	821.330	224,5	225,6	255,7
Vsi dohodki od katerih se ne plača dohodnine v skladu z zakonom (20. do 34. člena Zdoh-2)	591.710	660.589	694.165	153,2	191,4	199,7
Izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovn. razmerja za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost	321.859	285.339	309.251	51,9	55,4	66,3
Posebna osebna olajšava za študente	94.826	79.124	88.122	24,6	19,8	24,3
Olajšava za vzdrževane družinske člane	49.962	47.589	45.534	20,8	20,2	21,3
Olajšava za vzdrževane otroke, ki potrebujejo posebno nego in varstvo	8.574	8.866	9.322	12,0	12,4	13,6
Znižanje stopnje dohodnine od kap. dobičkov po petih letih	6.751	5.829	5.641	35,7	11,7	20,0
Znižanje stopnje dohodnine od dobička od prodaje nepremičnin po petih letih	4.509	4.322	7.410	8,1	5,2	11,7
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	58.217	58.526	57.559	8,1	8,2	8,3
Neobdavčeni znesek obresti do 1.000 evrov	445.841	406.598	336.089	4,4	4,1	3,0
Olajšava za invalida s 100-odstotno telesno okvaro	3.698	3.485	3.457	2,2	1,9	2,2
Skupni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti do najmanj 200 evrov od katerega se ne plača dohodnine	408.539	472.892	443.277	2,1	2,0	1,7
<b>SKUPAJ</b>				<b>1.128</b>	<b>1.145</b>	<b>1.204</b>

Vir: Odmere dohodnine za leto 2019–2021, FURS, lastni izračuni MF.

V letu 2021 je 700.254 zavezancev uveljavljalo dodatno splošno olajšavo, katere davčni izdatek je znašal 306 mio evrov. Drugi največji delež davčnega izdatka je pomenila olajšava za vzdrževane otroke, ki jo je uveljavljalo 326.218 zavezancev in je pomenila 270 mio evrov davčnega izdatka. Izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust je dokaj nov davčni izdatek (prvič v letu 2019), ki ga je lahko izkoristilo 821.330 zavezancev za dohodnino v skupnem znesku 256 mio evrov. Izvem dohodka iz davčne osnove od delovnega razmerja za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost, ki je bila sprejet leta 2017, je pomenil dodatnih 66 mio evrov davčnega izdatka za leto 2021.

V letu 2021 je bilo izplačanega za 1.024 mio evrov regresa za letni dopust, oproščenega dohodnine in prispevkov za socialno varnost, kar je za 16 odstotkov več kot v letu prej, kar je predvsem posledica zvišanja minimalne plače, ki določa minimalno višino regresa, ter višje zaposlenosti. Ocenjujemo, da je v letu 2021 izdatek pomenil za približno 256 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 in prinaša pravice (določa višino pokojnine), 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 516 mio evrov.

V skladu z ZDoh-2 so nekateri dohodki, od katerih se ne plača dohodnine (določbe 20. do 34. člena), kot so 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 in podobno. Skupni učinek teh davčnih izdatkov je v letu 2021 znašal 200 mio evrov.

Ocena davčnih izdatkov, za katere so na voljo podatki in jih zato lahko ocenimo, je 1.204 mio evrov za leto 2021. Od tega 646 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 (na primer pomoči, subvencije, odškodnine, štipendije in drugo), pa je 558 mio evrov.

Davčni izdatek zaradi oprostitve dohodnine od prodaje nepremičnine v primeru, da zavezanec v njej prebiva vsaj tri leta, smo morali izločiti, saj od leta 2021 nimamo več primernih podatkov za njegovo oceno. V letu 2020 je ta davčni izdatek znašal 23 mio evrov. Med davčne izdatke prav tako nismo uvrstili oprostitvev, ki so bile neposredno vezane ne ukrepanje ob pandemiji, saj gre dejansko za enkratne ukrepe, ki so bili v večini primerov namenjeni širokemu krogu davčnih zavezancev.

V okviru dohodkov iz delovnega razmerja prejema zavezanci poleg dohodkov, ki se všttevajo v davčno osnovo, tudi dohodke, ki so iz davčne osnove izvzeti, kamor spadajo tudi primeroma vsa povračila stroškov, povezana z delom. To so poleg že navedenega regresa za letni dopust in dela dohodka iz naslova poslovne uspešnosti še primeroma povračilo za prehrano med delom, prevoz na delo in z dela, dnevnice, prevoz na službenem potovanju, jubilejna nagrada, odpravnina ob upokojitvi in tako naprej. Zneski povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja se do višine dohodka, ki je določena z Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, ne všttevajo v davčno osnovo. Po podatkih iz obračunov davčnih odtegljajev za leto 2021 so dohodki povračil stroškov do uredbe znašali skupno približno 2.290 mio evrov. Pri tem so največji del povračila stroškov prehrane med delom ter stroškov prevoza na delo in z dela. Če za izplačila ne bi veljalo, da se od njih ne plača dohodnine, bi bili javnofinančni prihodki iz naslova dohodnine višji za od 500 do 600 mio evrov, če pa bi od teh dohodkov obračunali tudi vse prispevke za socialno varnost delodajalca in delojemalca, bi se javnofinančni prihodki (dohodnina in socialni prispevki) lahko zvišali na približno 1,1 milijarde evrov. Vendar tega zneska ni smiselno razumeti kot izgubljeni javnofinančni prihodek, razumeti ga je treba kot možnost prerazporeditev davčnega bremena med zavezanci.

## **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, 66/19, 172/21 in 105/22 – ZZNŠPP; v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2). 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 delih, 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 zavezanec uveljavlja davčne olajšave, ki zavezancu zmanjšujejo davčno osnovo, in sicer lahko zavezanec zmanjša svojo davčno obveznost z uveljavljanjem teh olajšav:

- za investiranje;
- za vlaganje 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 ter
- posebna osebna olajšava za zavezanca, ki samostojno opravlja specializirani poklic na področju kulturne dejavnosti, novinarski poklic oziroma poklic samostojnega športnika.

Poleg navedenega lahko zavezanec zmanjšuje 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 zgoraj naštetih davčnih olajšav skupaj z zmanjšanjem davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube ne sme presežati 63 odstotkov davčne osnove.

Za 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 zavezanca, 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 2019–2021, v mio evrov

Postavka	Skupni znesek v mio evrih			Število obračunov z izpolnjenim poljem		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Št. predloženih obračunov DDD				123.255	126.533	130.412
<i>od tega normiranci</i>				60.061	65.460	71.001
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	7.377,8	6.724,8	7.751,9	118.276	120.769	124.595
<i>od tega normiranci</i>	1.419,9	1.395,5	1.781,3	57.022	61.657	67.181
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	6.588,0	6.085,8	6.911,0	119.515	122.007	125.829
DAVČNA OSNOVA	840,7	737,6	920,7	109.417	104.352	111.235
<i>od tega normiranci</i>	316,0	309,4	415,9	57.015	61.651	67.167
DAVČNA IZGUBA	48,3	96,6	77,3	10.126	17.632	14.617
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	92,6	62,1	83,4	18.226	14.229	17.473
OSNOVA ZA DOHODNINO (izračun dohodnine na letni ravni)	748,2	675,4	837,3	108.248	104.338	111.215
<i>od tega normiranci</i>	316,0	309,4	415,9	57.015	61.651	67.167
OSNOVA ZA AKONTACIJO DOHODNINE	240,1	219,8	265,3	25.345	21.653	24.035
DAVČNA OBVEZNOST	123,2	116,5	150,7	82.227	83.159	91.074
<i>od tega normiranci</i>	63,1	61,8	83,0	56.935	61.564	67.104
Efektivna davčna stopnja	14,7 %	15,8 %	16,4 %			
Povprečna davčna stopnja brez normirancev	25,0 %	24,9 %	25,5 %			

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

V letu 2021 so zavezanci za davek od dohodkov iz dejavnosti oddali 130.412 davčnih obračunov, od tega je bil 71.001 obračun normirancev. Pozitivno davčno osnovo je ugotovila večina oziroma 111.235 zavezancev. Če izločimo normirance, je od 44.068 zavezancev s pozitivno davčno osnovo 17.473 uveljavljalo zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave iz naslova opravljanja dejavnosti v višini 83 mio evrov.

Preglednica 6: Učinek posameznih vrst olajšav, ki so jih uveljavljali zavezanci, ki so opravljali dejavnost v letih 2019–2021, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Olajšava za investiranje po 66.a členu Zdoh-2	11.086	9.315	11.344	21,02	14,04	17,76
Pokrivanje izgube	4.427	3.131	5.224	2,62	1,76	3,42
Olajšava za zaposlovanje invalidov	540	457	460	1,00	0,79	0,95
Olajšava za zavezanca invalida	470	423	452	0,45	0,34	0,37
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene in podobne namene	5.722	3.432	3.889	0,29	0,20	0,24
Olajšava za vlaganja v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 61. člena Zdoh-2	19	5	4	0,24	0,15	0,14
Posebna osebna olajšava	339	270	264	0,14	0,10	0,11
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	235	206	204	0,09	0,09	0,09
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu ter podobno	918	515	577	0,06	0,03	0,04
Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 61.a členu Zdoh-2	43	25	42	0,03	0,02	0,05
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	176	118	155	0,03	0,01	0,02
Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015 <sup>1</sup> (Pomurje)	30	13	2	0,06	0,02	0,00
Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015 (Pomurje)	117	16	0	0,47	0,04	0,00
<b>SKUPAJ</b>				<b>26,5</b>	<b>17,6</b>	<b>23,2</b>

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

Skupni znesek davčnih izdatkov na področju obdavčitve dohodka iz dejavnosti za leto 2021 je znašal 23,2 mio evrov, kar je za 32 odstotkov več kot v letu 2020 in 13 odstotkov manj kot v letu 2019. Glavna razloga za zvišanje glede na leto 2020 sta boljše poslovanje zavezancev in povečanje investicijskih vlaganj po zmanjšanju omejitev ob pandemiji. Nižji znesek glede na leto 2019 pojasnjujemo z določbo, da davčne olajšave in zmanjšanja davčne osnove skupaj lahko znašajo največ 63 odstotkov davčne osnove, ki je bila uveljavljena z letom 2020 in z zviševanjem deleža normirancev, ki ne morejo uveljavljati davčnih olajšav. Večina skupnega davčnega izdatka se nanaša na olajšavo za investiranje – 18 mio evrov v letu 2021.

Leto 2020 je bilo prvo leto, ko je število normirancev presešlo število zavezancev, ki ugotavljajo svojo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, v letu 2021 pa število normirancev že za 20 odstotkov presega število zavezancev, ki ugotavljajo svojo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov. Ob uveljavitvi te ureditve leta 2013 je bil delež normirancev med vsemi zavezanci za davek od dohodkov iz dejavnosti 14-odstoten, od takrat pa je zrastel prav vsako leto in dosegel 54,3 odstotka v letu 2021. 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 evidentira. Tako lahko le okvirno ocenimo učinek ob upoštevanju predpostavk. Ti zavezanci so imeli v letu 2021 za 83 mio evrov davčne obveznosti, sestavljajo pa dobro polovico vseh zavezancev za davek od dohodka iz dejavnosti. Ob predpostavki, da jim taka ureditev omogoča znižanje

<sup>1</sup> Zakon o razvojni podpori Pomurski regiji v obdobju 2010–2019

obveznosti za eno tretjino,<sup>2</sup> bi davčni izdatek znašal približno 42 mio evrov, kar je skoraj dvakratnik zneska skupnega davčnega izdatka zaradi uveljavljanja davčnih olajšav preostale slabe polovice zavezancev. Znesek tako izračunane davčne ugodnosti se je glede na leto 2020 (31 mio evrov) zvišal za dobro tretjino. Skupni davčno priznani prihodki (ki so osnova za davek) normirancev so se v letu 2021 zvišali za 28 odstotkov glede na 2020, tudi kot posledica rasti njihovega števila. Na drugi strani so se davčno priznani prihodki zavezancev za davek od dohodka iz dejavnosti, ki niso normiranci, v letu 2021 znižali za 3 odstotke glede na leto 2020 in za 6 odstotkov glede na leto 2019.

### 1.3 Davek od dohodkov pravnih oseb

Sistem obdavčitve z davkom od dohodkov pravnih oseb ureja ZDDPO-2. 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 2019–2021 mogoče za naslednje namene:

- vlaganje 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 ter
- zaposlovanje brezposelnih oseb.

Poleg navedenega lahko zavezanci zmanjšujejo svojo davčno osnovo tudi zaradi pokrivanja davčne izgube, kar je ugodnost, ki jo tudi lahko štejejo 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.

---

<sup>2</sup> 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 2019–2021, v mio evrov

Postavka	Skupni znesek v mio evrov			Število obračunov z izpolnjenim poljem		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Št. predloženih obračunov DDPO				106.143	106.369	107.545
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	112.223	105.784	128.909	81.355	79.978	80.512
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	106.926	101.511	121.960	86.927	85.972	87.417
DAVČNA OSNOVA	6.749	6.038	8.386	55.899	50.642	56.428
DAVČNA IZGUBA	1.354	1.698	1.307	29.382	33.791	29.657
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave, vendar največ do višine davčne osnove	1.950	1.345	1.826	37.764	34.142	39.661
OSNOVA ZA DAVEK	4.799	4.693	6.560	48.735	50.758	56.428
DAVEK	911	891	1.245	48.676	50.727	56.403
DAVČNA OBVEZNOST	907	887	1.240	48.664	50.710	56.390
Zakonsko določena stopnja davka	19 %	19 %	19 %			
Efektivna davčna stopnja	13,5 %	14,8 %	14,8 %			

Vir: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

V letu 2021 so zavezanci za DDPO oddali 107.545 davčnih obračunov, v katerih je dobra polovica zavezancev (56.428) priznala pozitivno davčno osnovo v višini 8.386 mio evrov. 70 odstotkov (39.661) jih je uveljavljalo zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave v višini 1.826 mio evrov. To je vplivalo na znižanje dejanske stopnje obdavčitve s statutarnih 19 odstotkov na efektivnih 14,8 odstotka.

Preglednica 8: Učinek posameznih vrst olajšav in ugodnosti pri DDPO v letih 2019–2021, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Olajšava za investiranje po 55.a členu ZDDPO-2	23.476	21.566	25.124	165,35	112,93	157,19
Pokrivanje izgube	15.598	13.435	17.390	107,03	62,44	84,72
Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 55. člena ZDDPO-2	558	480	507	48,00	38,59	55,35
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	2.167	2.071	2.283	21,27	18,93	23,31
Olajšava za zaposlovanje invalidov	3.675	3.273	3.634	20,01	16,16	20,30
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene in podobne namene	12.143	9.010	10.508	4,95	4,46	4,83
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnemu društvu in podobno	2.083	1.476	1.724	0,57	0,62	0,50
Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem	14	12	18	0,24	0,14	0,42
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	946	796	972	0,37	0,25	0,41
Olajšava za zaposlovanje brezposelnih oseb po 55.b členu ZDDPO-2	159	111	123	0,15	0,10	0,11
Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015	41	20	5	0,15	0,10	0,03
Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015	211	52	1	2,39	0,74	0,02
Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratk. in dolg. vr. pap. RS in občin	5	7	9	0,01	0,03	0,01
<b>SKUPAJ</b>				<b>370,5</b>	<b>255,5</b>	<b>347,2</b>

Vir: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

Skupni znesek vseh davčnih izdatkov za leto 2021 je 347 mio evrov in je za 36 odstotkov oziroma 92 mio evrov višji kakor v letu 2020. Glavna razloga sta boljše poslovanje zavezancev in dvig oziroma povrnitev investicijskih vlaganj po zmanjšanju omejitvenih ukrepov vlade zaradi pandemije.

Največji del davčnega izdatka v letu 2021 se nanaša na olajšavo za investiranje – 157 mio evrov, sledi 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 507 zavezancev je uveljavilo davčno ugodnost v višini 55 mio evrov, kar znaša skoraj 110.000 evrov na zavezanca. Povprečni zneski davčnega izdatka na zavezanca preostalih glavnih olajšav se gibljejo približno 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, 92/21, 192/21 in 140/22; 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 podjetja;
- ki se porabijo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracijo);
- ki se porabijo kot pogonsko gorivo v letalskem in pomorskem prometu ter za pogon ribiških plovil, razen v primeru uporabe letala oziroma plovila za zasebne namene (v skladu z evropsko direktivo,<sup>3</sup> 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 oprostitev 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, kolikšna je njihova višina.

Hkrati trošarinska zakonodaja omogoča tudi vračilo 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.

---

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

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 lekarne in znanstvenoraziskovalno delo.

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

Za določitev, katera oprostitve, 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 za zaužitje, pri tobaku pa od izdelkov, ki so namenjeni za kajenje oziroma drug primerljivi način uporabe. Pri obdavčitvi alkohola tako med izdatke ne štejemo oprostitve za proizvodnjo neprehrambenih izdelkov ter oprostitve za proizvodnjo zdravil in druge zdravstvene namene.

Preglednica 9: Obračunski podatki o trošarinah v obdobju 2019–2021, v mio evrov

Postavka/leto	2019	2020	2021
<b>Obračunana trošarina</b>	<b>1.625,6</b>	<b>1.398,4</b>	<b>1.501,6</b>
od tega na energente in električno energijo	1.084,6	882,7	961,6
od tega na alkoholne pijače	121,5	112,2	117,8
od tega od tobačnih izdelkov	419,4	403,6	422,2
<b>Vračila trošarin</b>	<b>68,7</b>	<b>61,7</b>	<b>65,0</b>
od tega na energente in električno energijo	67,1	60,2	63,8
od tega na alkoholne pijače	0,9	0,9	0,9
od tega od tobačnih izdelkov	0,8	0,7	0,2
<b>Obračunana trošarina, zmanjšana za vračila</b>	<b>1.556,9</b>	<b>1.336,7</b>	<b>1.436,7</b>
od tega na energente in električno energijo	1.017,6	822,5	897,8
od tega na alkoholne pijače	120,6	111,3	116,8
od tega od tobačnih izdelkov	418,6	402,9	422,0

Vir: FURS, obračuni trošarin, vračila.

Glavni vir prihodkov iz trošarin so energenti in električna energija, v letu 2021 je bilo obračunanih 962 mio evrov trošarin za to skupino, kar je 64 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 temu, da bi bila energija dvakrat obdavčena. Glede na leto 2020 se je obračunana trošarina od energentov in električne energije v letu 2021 zvišala za 9 odstotkov, kar pripisujemo omejitvam pri potovanjih v letu 2020. Znesek obračunane trošarine v letu 2021 je za 11 odstotkov nižji kot v letu 2019, pri čemer so bile nižje realizirane količine glavnih dveh pogonskih goriv samo del razloga za nižje obračunane trošarine. Količine bencina, od katerega so se obračunale trošarine, so se v letu 2021 zmanjšale za 12 odstotkov glede na leto 2019, količine plinskega olja za pogon pa za 4 odstotke. To pojasnujemo z ukrepi ob pandemiji in z večjim izkoristkom energentov zaradi varčnejših avtomobilov. Drug pomemben razlog za znižanje prihodkov so nižji predpisani zneski trošarine na glavna pogonska energenta. V letu 2021 je bil povprečni znesek trošarine na bencin za 21 odstotkov nižji kot v letu 2019, povprečni znesek trošarine na plinsko olje za pogon pa za 1 odstotek nižji. Do glavnega znižanja trošarin na bencin je prišlo v maju in juniju 2020.

Preglednica 10: Vračila trošarin, znižane stopnje in oprostitve trošarin kot davčni izdatki po posameznih vrstah za leta 2019–2021, v mio evrih

Vrsta davčnega izdatka	Število upravičencev			Znesek davčnega izdatka		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
Vračilo trošarine za plinsko olje za pogonski namen (t. i. shema komercialni dizel)	4.836	4.588	4.578	35,9	30,0	32,2
Vračilo trošarine za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo (70 %)	32.243	31.907	31.856	20,1	19,7	19,8
Oprostitev trošarine za energente, uporabljene za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracijo)				15,2	16,8	16,0
Vračila trošarine za statične delovne stroje, stroje v gradbeništvu in strojogradnji in podobno (50 %)	477	465	464	7,7	7,0	7,9
Znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh/leto)				3,2	3,0	3,0
Oprostitev trošarine za energetska podjetja (samo energenti)	66	57	73	2,8	1,9	2,3
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo arom in brezalkoholnih pijač (do 1,2 % vol.)				0,9	0,9	1,0
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce piva (50 %)	99	92	87	1,1	0,7	0,8
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo živil				1,0	0,6	0,6
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo kisa				0,2	0,2	0,2
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce žganja (50 %)	285	359	241	0,1	0,1	0,1
<b>SKUPAJ</b>				<b>88,1</b>	<b>80,9</b>	<b>83,8</b>

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

Skupni znesek davčnih izdatkov pri trošarinah je v letu 2021 znašal 83,6 mio evrov ter je bil za 2,9 mio evrov višji kakor v letu 2020 in za 4,3 mio evrov nižji kakor v letu 2019.

Največji znesek davčnega izdatka pri trošarinah se je tudi v letu 2021 nanašal na vračila dela trošarine za gorivo, porabljeno pri komercialnem prevozu blaga ali potnikov (tako imenovana shema komercialni dizel). Znašal je 32,2 mio evrov in je bil za 7,5 odstotka višji kakor v letu 2020, a za 10 odstotkov nižji kot v letu 2019. Če izločimo leto 2020, je bilo leto 2021 že četrto zaporedno leto, ko je prišlo do znižanja izdatka. Poleg nižje porabe (v letu 2021 glede na leto 2019) 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. 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 2021 javnofinančni prihodki, vezani na obdavčitev dizelskega goriva, znižali za približno



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 2021 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 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 tako imenovane male pivovarje) in 1.320 evrov za hektoliter čistega alkohola pri žganih pijačah (polovico manj za tako imenovane 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 (za leto 2021: 700.000 hektolitrov), bi s trošarinami na vino lahko zbrali približno 100 mio evrov prihodkov iz trošarin. Pri tem je upoštevana tudi tako imenovana lastna raba vinarjev, ki bi jo bilo zelo težko dejansko obdavčiti, zato ta znesek pomeni 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.

Enako bi lahko nižjo obdavčitev energije za avtomobile na električni pogon šteli za davčni izdatek. Če predpostavimo, da mora biti osnova obdavčitve energetska vrednost energenta, bi morala električna energija, ki se uporablja kot pogon električnega avtomobila, pomeniti enako davčno breme, kot ga dosežemo z obdavčitvijo bencina ali dizelskega goriva, ob upoštevanje energetske vrednosti teh dveh pogonskih goriv. 1 MWh porabljene električne energije za gospodinjstva je v letu 2021 vsebovala za približno 34 evrov dajatev (brez DDV in dajatev pri električni energiji, ki so vezana na priključno moč). Če energetsko vrednost bencina in dizelskega goriva pretvorimo v MWh,<sup>4</sup> ugotovimo, da je 1 MWh bencina obremenjena s 47 evri, dizelskega goriva pa s 45 evri neposrednih dajatev (brez DDV). Ocenjujemo, da so avtomobili na električni pogon, registrirani v Sloveniji v letu 2021, porabili za 10.000 MWh električne energije. Če bi električna energija, uporabljena za pogon vozil na elektriko, imela primerljive dajatve, kot so pri bencinu in dizelskem gorivu, bi tako izračunani davčni izdatek znašal dobrih 100.000 evrov. Znesek je manj kot 0,01 odstotka dajatev, zbranih od obdavčitve energentov v prometu, in je tako nizek zaradi majhnega števila in deleža osebnih vozil na električni pogon: približno 3.500 oziroma 0,3 odstotka vseh osebnih vozil v letu 2021. Če se bo v prihodnjih letih število vozil na električni pogon pomembno povečalo in bi obdavčitev ostala nespremenjena, bi se ta izdatek precej povečal.

## 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, 59/19, 196/21 – ZDOsk, 3/22, 29/22 – ZUOPDCE in 40/23 – ZDavPR-B; v nadaljnjem besedilu: ZDDV-1) ureja sistem obdavčevanja dobav blaga in storitev z davkom na dodano vrednost (DDV). DDV je splošni davek na potrošnjo in je ena od 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.

---

<sup>4</sup> 1000 litrov bencina vsebuje 33,6 GJ oziroma 9,28 MWh energije, 1000 litrov dizelskega goriva pa 36,3 GJ oziroma 10,08 MWh energije.

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

Postavka	2019	2020	2021
Število zavezancev, ki so oddali obračun	121.777	121.533	124.035
Obdavčljivi promet iz obračuna DDV (mio evrov)	94.390	89.557	100.964
Javnofinančni prihodki od DDV (mio evrov)	3.872	3.528	4.231

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

DDV se obračunava in plačuje po splošni stopnji 22 odstotkov od davčne osnove, ki 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 gradiva, ki je namenjeno za oglaševanje oziroma gre za 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 veljata tako splošna kakor tudi nižja stopnja DDV, izračunavajo tako imenovano 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 2021 ocenjena na 17,3 odstotka.

Preglednica 12: Davčni izdatek kot teoretični učinek zvišanja stopnje DDV za blago in storitve,<sup>5</sup> ki so obdavčeni po nižji, 5-odstotni oziroma 9,5-odstotni stopnji, na splošno 22-odstotno stopnjo, za leta 2019–2021, v mio evrih

Vrsta davčnega izdatka	Znesek davčnega izdatka		
	2019	2020	2021
Hrana in pijača	365,4	333,0	361,1
Zdravila	122,3	111,5	120,3
Priprava jedi	104,6	95,3	106,4
Dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih	75,9	69,2	75,1
Storitve javne higiene	37,3	34,0	37,7
Prevoz oseb in njihove osebne prtljage	33,4	30,4	32,6
Knjige, časopisi in periodične publikacije, razen tistih, ki v celoti ali večinoma vključujejo reklamne vsebine	21,8	28,2	28,8
Medicinski pripomočki	29,2	26,6	28,7
Dobava vode	21,7	19,8	21,1
Frizerske storitve	19,0	17,3	19,5
Uporaba športnih objektov	14,8	13,5	15,5
Hrana za male živali	14,7	13,4	14,8
Vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled nar. znamenitosti ter podobne kulturne in športne prireditve	10,3	9,4	11,5
Živali za pitanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmaceutvska sredstva in podobno	9,5	8,7	10,1
Dobava lončnic, sadik, rezanega cvetja	6,1	5,6	6,9
Stanovanja, vključno z gradnjo, obnovo in popravili	7,2	6,5	6,7
Čiščenje oken in zasebnih gospodinjstev	6,1	5,6	5,9
Obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave	5,7	5,2	5,9
Storitve pokopa in upepelitve	4,7	4,3	4,6
Storitve domačega varstva (kot pomoč na domu in varstvo otrok, skrb za starejše, obolele ali invalide)	1,1	1,0	1,3
Manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjanskega perila	1,0	0,9	1,0
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 ZDDV-1	0,0	0,0	0,0
Umetniški predmeti in podobno	0,0	0,0	0,0
<b>SKUPAJ</b>	<b>911,9</b>	<b>839,4</b>	<b>915,6</b>

Vir: FURS in SURS ter lastni izračuni MF.

V preglednici 12 so prikazani učinki zvišanja znižanih davčnih stopenj DDV (5 odstotkov in 9,5 odstotka) na splošno 22-odstotno davčno stopnjo. Največji davčni izdatek med izdelki, ki so obdavčeni po nižji stopnji, sta hrana in pijača, in sicer 361 mio evrov, kar je za 8 odstotkov več kot v letu 2020 in za 1 odstotek manj kot v letu 2019. Davčni izdatek nižje stopnje za zdravila znaša 120 mio evrov, davčni izdatek nižje stopnje za pripravo jedi pa 106 mio evrov. Izdatki za preostale vrste blaga in storitev skupaj (328 mio evrov) so nižji kakor samo izdatek za hrano in pijačo.

Skupni znesek davčnega izdatka pri DDV za leto 2021 se je glede na leto 2020 povečal za 9,1 odstotka oziroma za 76,3 mio evrov in je za 3,7 mio evrov presegel znesek iz leta 2020. Pri tem so največji

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

absolutni prirast dosegle skupine, ki imajo največji delež v davčnih izdatkih (hrana in pijača, zdravila in priprava jedi), največji relativni prirast (več kot 20 odstotkov) pa predvsem skupine, kjer je bila poraba v letu 2020 zmanjšana zaradi omejitvenih ukrepov ob pandemiji, na primer storitve domačega varstva (kot pomoč na domu in varstvo otrok, skrb za starejše, obolele ali invalide), vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled nar. znamenitosti ter podobne kulturne in športne prireditve, stanovanja, vključno z gradnjo, obnovo in popravili.

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 je treba 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 posamezne 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 približno 150 mio evrov letno. Ob upoštevanju 22-odstotne stopnje bi tako davčni izdatek iz tega naslova znašal 33 mio evrov. V letih 2020 in 2021 bi bil izdatek zaradi močno zmanjšane potovanja z letali veliko manjši, po naših ocenah bi za leto 2020 dosegal manj kot polovico zneska iz leta 2019, za leto 2021 pa bil še vedno nižji kot v letu 2019. Ker gre za dokaj grobo oceno s številnimi poenostavljenimi predpostavkami, tega zneska nismo vključili v preglednico 12.

## 1.6 Davek na motorna vozila

Davek na motorna vozila je bil uveden leta 1999, v letu 2006 pa je bil sprejet spremenjeni Zakon o davku na motorna vozila (v nadaljnjem besedilu: ZDMV), kasneje je bila ureditev še nekajkrat novelirana (leta 2010, 2012). V letu 2020 je bil sprejet novi Zakon o davku na motorna vozila (Uradni list RS, št. 200/20; v nadaljnjem besedilu: ZDMV-1), ki se je začel uporabljati 1. januarja 2021. Z ZDMV-1 se je spremenila davčna osnova za odmero DMV, in sicer se upoštevajo samo okoljske komponente, brez prodajne cene vozila. Pri določitvi davka se upoštevajo vrsta goriva, izpust CO<sub>2</sub>, moč motorja in emisijski standard EURO. Določena je bila prenovljena lestvica, ki upošteva novo metodo merjenja izpusta CO<sub>2</sub> za nova vozila in uveljavitev novih emisijskih standardov EURO.

Ta prenova obdavčitve motornih vozil je pomenila, da se je skupni znesek pobranega davka prepолоvil in je v letu 2021 znašal 13,8 mio evrov, kar je približno polovico zneska iz leta 2020 (26,2 mio evrov) in manj kot petina zneska, ki je bil pobran v letu 2008, ko je bil najizdatnejši (71 mio evrov).

V letih od 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 cm<sup>3</sup> in motorna kolesa, trikolesa in štirikolesa s prostornino, večjo od 1.000 cm<sup>3</sup>. 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 tako imenovana luksuzna motorna vozila. Ob sprejetju ZDMV-1 je bil dodatni DMV ukinjen. V zadnjem letu veljavnosti tega davka so prihodki iz tega naslova znašali 7 mio evrov.

Tako ZDMV kot ZDMV-1 določata nekatere oprostitve in znižanja davčne osnove, ki jih štejemo za davčni izdatek:

- 1) oprostitvev DMV za vozila s pet sedeži ali več, nabavljena za prevoz velikih družin, ki imajo tri otroke ali več;
- 2) oprostitvev DMV za vozila, nabavljena za prevoz invalidov;
- 3) oprostitvev DMV za potrebe diplomatskih predstavništev, konzulatov, mednarodnih organizacij in njihovih predstavništev 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 po letih

	2019	2020	2021
<b>Število upravičencev</b>	<b>1.284</b>	<b>950</b>	<b>743</b>
od tega vozila za prevoz družin s tremi otroki ali več	1.014	765	564
od tega vozila diplomatov	30	41	34
od tega vozila za prevoz invalidov	240	144	145
<b>Znesek davčnega izdatka (v mio evrov)</b>	<b>1,33</b>	<b>1,29</b>	<b>0,26</b>
od tega vozila za prevoz družin s tremi otroki ali več	1,15	1,19	0,21
od tega vozila diplomatov	0,09	0,04	0,01
od tega vozila za prevoz invalidov	0,10	0,06	0,04

Vir: FURS.

Znesek davčnega izdatka je pri DMV veliko nižji, kot je pri drugih davkih, ki jih obravnavamo v tem poročilu. Vzrok je v nizki davčni obremenitvi prometa z motornimi vozili. Ta se je še dodatno znižala v letu 2021. Davčni izdatki pri DMV so se v letu 2021 glede na leto 2020 znižali za 80 odstotkov, pri čemer je zmanjšanje v veliki meri posledica drugačnega določanja davčne osnove in splošnega znižanja davčne obremenitve pri davku na motorna vozila. Ocenjujemo, da del upravičencev do vračila DMV tako niti ni vložil zahteve za vračila, saj so bili zneski lahko precej nižji od sto evrov in so sestavljali manj kot le nekaj desetink odstotka vrednosti novega avtomobila. To bi lahko delno pojasnilo 22-odstotno znižanje števila zahtevkov. Zadnji razlog za znižanje števila upravičencev in zneska davčnega izdatka je, da je ZDMV-1 omejil upravičenost do vračila za nakup vozila za prevoz družin s tremi otroki ali več na največ eno motorno vozilo, ki ima poleg voznikovega še štiri sedeže ali več in moč motorja do vključno 150 kW. Enaka omejitev v moči velja tudi za vračila za prevoz invalidov. Tako da ni več visokih posameznih vračil (tudi nekaj tisoč evrov), kot je bilo do leta 2020.

V luči boja proti podnebnim spremembam pričakujemo, da se bo v prihodnjih letih obdavčitev motornih vozil pomembno spremenila, čeprav je bolj smiselno, da se bolj obdavči sama uporaba motornih vozil in ne nakup, kar pomeni DMV.

ZDMV-1 določa, da je davek za električna osebna vozila enak nič. Tako obravnavo bi lahko šteli za davčni izdatek, a je težko oceniti njegovo vrednost, saj v primeru električnih vozil izpusti CO<sub>2</sub>, ki so glavni dejavnik za določitev obdavčitve, nastajajo pri proizvodnji električne energije, ne pa pri sami porabi električne energije. Zato tega izdatka nismo vključili v preglednico, lahko pa ga okvirno ocenimo. Povprečni znesek DMV za vozila na bencin in dizelsko gorivo je v letu 2021 znašal približno 170 evrov. Ob upoštevanju, da je bilo v letu 2021 prvič registriranih približno 1.800 električnih osebnih vozil, je ocena davčnega izdatka 300.000 evrov. Ta znesek lahko razumemo tudi kot znesek skupne spodbude, ki je bila namenjena prek ZDMV-1 za nakupe električnih avtomobilov.

## 2 POVZETKI IN KLJUČNE UGOTOVITVE

Davčni izdatki so lahko le ena od spodbud, ki pa ni vedno enako učinkovita, kakor kadar je spodbuda bolj neposredna. V preteklih letih in desetletjih so bili na podlagi sistema različnih davčnih izjem za posamezne skupine zavezancev oblikovani ukrepi z različnimi cilji ekonomske in socialne politike. Taki ukrepi največkrat (po)rušijo preglednost davčnega sistema, s tem pa tudi ustvarjajo razmere 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 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 doseganja različnih (nedavčnih) ciljev z davčnimi spodbudami, kar je naredilo sistem nepregleden in zahteven. Zato bi se pri proučitvi 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 posameznega blaga od želene, še posebej pri okolju ali zdravju škodljivem ravnanju;
- znižanje javnofinančnih prihodkov.

Področje dohodnine je sploh posebno, 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 je zato pomemben stabilen vir financiranja javne porabe. Drugi je, da se z obdavčitvijo upošteva želja po zmanjšanju porabe posameznih 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 oziroma 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 se pri tem zagotavlja konkurenčnost posameznim sektorjem, v katerih sosednje države dopuščajo izjeme pri obdavčitvi. Pasti, ki jih pomenijo davčni izdatki na tem področju, so uveljavljanje olajšav zavezancev za energente, ki jih uporabljajo za zasebne namene, povečanje porabe energentov in s tem slab vpliv na onesnaževanje okolja ter povečanje uporabe zdravju škodljivega blaga.

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

Javnofinančna konsolidacija po epidemiji covid-19, ukrepi za zajezitev inflacije in obeti recesije postavljajo 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. Na strani davčne politike bi si morali zastaviti izhodišče, na podlagi katerega si se spoprijeli z izzivi, povezanimi z zagotovitvijo uravnotežene porazdelitve davčnih bremen, ter podlage za financiranje (rastočih) družbenih potreb za prihodnja desetletja (opozorimo lahko tako na zdravstvo, dolgotrajno oskrbo kot pokojnine in drugo). 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 od rešitev na poti do javnofinančne konsolidacije. Poleg tega je zelo pomembno tudi plačevanje davka po ekonomski moči, kar pomeni vštevanje večjega nabora dohodkov v obdavčitev (na ravni dohodnine primeroma vsa povračila stroškov, povezanih z delom), pri čemer je treba zagotoviti, da ustrezeni obseg dohodkov ostane neobdavčen. S tem poskrbimo za enako obravnavo vseh dohodkov, hkrati pa, kar je še pomembnejše, bi davčni sistem tako naredili preglednejši ob zvišanju javnofinančnih prihodkov.

Glede na navedeno je smiseln premislek o tem, ali so koristi od posameznih davčnih izdatkov dejansko blizu izgubi javnofinančnih prihodkov, ki izhajajo iz teh izdatkov. Ta premislek bo še posebej aktualen v prihodnjih letih, saj bo treba okrepiti davčne vire na način, ki bo čim manj vplival na znižanje gospodarske rasti in hkrati omogočal doseganje ciljev bolj trajnostnega razvoja.