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 2024

Pripravil:
Sektor za analize in koordinacijo davčne politike

september 2026

Kazalo vsebine

POVZETEK ... 3
UVOD ... 4
1. ANALIZA DAVČNIH IZDATKOV V SLOVENIJI ... 5
1.1 Dohodnina ... 6
1.2 Dohodnina od dohodkov iz dejavnosti ... 10
1.3 Davek od dohodkov pravnih oseb ... 13
1.4 Trošarine ... 16
1.5 Davek na dodano vrednost ... 20
1.6 Davek na motorna vozila ... 23
2. GLAVNE UGOTOVITVE ... 24

POVZETEK

Poročilo o davčnih izdatkih, predloženo na podlagi drugega odstavka 64.a člena Zakona o javnih financah (Uradni list RS, št. 11/11 – uradno prečiščeno besedilo, 14/13 – popr., 101/13, 55/15 – ZFisP, 96/15 – ZIPRS1617, 13/18, 195/20 – odl. US. 18/23 – ZDU-1O, 76/23, 24/25 – ZFisP-1, 39/25, 85/25 – ZPJS in 112/25), vključuje ocene zmanjšanja davčnih prihodkov na ravni različnih davkov.

Izraz davčni izdatki se uporablja za različne vrste davčnih spodbud in je opredeljen kot izguba davka v celotnih javnofinančnih prihodkih, ki je nastala zaradi zmanjšanja zakonsko predpisane davčne obveznosti.

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

V poročilu so prikazani davčni izdatki po posameznih vrstah davkov, skupaj z oceno vpliva na javnofinančne prihodke. Pomembno je redno, analitično in objektivno spremljati vse vrste davčnih izdatkov ter tako nadzirati in prilagajati upravičenost nekaterih davčnih izdatkov. Pogosto se namreč pokaže, da so davčni izdatki le nadomestilo za neposredna plačila iz proračuna, kar zmanjšuje javnofinančno preglednost.

Glavne ugotovitve poročila so:

- obseg neposredno dodeljenih spodbud v obliki oprostitev in vračil davkov se povečuje, v letu 2024 se je znesek davčnih izdatkov povečal za 3 odstotke glede na leto 2023 oziroma za 18 odstotkov glede na leto 2022;
- davčni izdatki so v letu 2024 znašali 3.370 mio. evrov oziroma 5,0 odstotka bruto domačega proizvoda (BDP), kar je bilo za desetinko odstotne točke več kot leto prej;
- največji izpad javnofinančnih prihodkov v obliki davčnih izdatkov je izviral iz nižje stopnje pri davku na dodano vrednost (DDV) ter olajšav in oprostitev pri dohodnini, skupaj 4 odstotke BDP v letu 2024;
- največja skupina davčnega izdatka pri DDV je bila nižja stopnja za hrano in pijačo, ta je pomenila 435 mio. evrov izgubljenih javnofinančnih prihodkov v letu 2024;
- pri dohodnini dva največja davčna izdatka (neobdavčitev določenih dohodkov (20. do 34. člen ZDoh-2) in davčna oprostitev pri izplačilu regresa za letni dopust) sta skupaj znižala javnofinančne prihodke za 659 mio. evrov.

Poročilo se pripravlja za predprejšnje leto, ker je pomemben del podatkov, ki so zbrani na podlagi davčnih obračunov oziroma odmer (predvsem davčni izdatki, ki se merijo v okviru dohodnine) in so podlaga za oceno davčnih izdatkov, na voljo šele več kot leto dni po koncu koledarskega leta.

<u>Opozorilo:</u>
Opisi davčnih izdatkov v tem poročilu so namenjeni splošnemu razumevanju delovanja posameznega davčnega ukrepa in ne nadomeščajo splošne zakonodaje ali predpisov. Ocene temeljijo na podatkih iz odmere in obračunov oziroma na podatkih o vračilih posameznih davkov za posamezno leto ob upoštevanju metode izgube prihodka. Pri tem opozarjamo, da se seštevek ukinitve posameznih davčnih izdatkov uporablja le kot groba ocena dodatnih prihodkov ob ukinitvi vseh davčnih izdatkov, saj pri tem niso upoštevani spremembe v ravnanju zavezancev in medsebojni vplivi hkrati izvedenih ukrepov.

UVOD

Dobro zasnovani sistem različnih davčnih spodbud lahko bistveno prispeva k večji blaginji, gospodarski rasti in učinkovitosti socialne politike. Ker lahko davčne spodbude pozitivno ali negativno vplivajo na ravnanje in odločanje ekonomskih subjektov, jih je treba nenehno spremljati in prilagajati.

Del davčnega sistema v Republiki Sloveniji (v nadaljnjem besedilu tudi: Slovenija) so 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, na drugi strani pa so lahko med pomembnimi vzroki za zmanjšanje proračunskih prihodkov.

Različnim davčnim spodbudam zato pravimo tudi davčni izdatki. Davčni izdatek je opredeljen kot izguba davka v celotnih javnofinančnih prihodkih, ki nastane zaradi zmanjšanja zakonsko predpisane davčne obveznosti zaradi:

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

Čeprav je opredelitev davčnega izdatka med državami enaka, so pomembne razlike v podrobnostih, ki so povezane predvsem z uporabo različnih metodologij pri njegovem ocenjevanju. Vsakršno ocenjevanje lahko namreč ponudi »le« bolj ali manj natančen približek ocene izgube prihodkov. Najpogostejša in najpreprostejša metoda, ki jo uporablja večina držav, je *metoda izgube prihodkov*. Pri tej gre za oceno, koliko več davka bi država pobrala, če bi se izdatek ukinil, ob predpostavki, da se ravnanje ekonomskih subjektov ne spremeni. Tudi če takšna predpostavka ni najbolj verjetna, bi na drugi strani ocenjeni odzivi ekonomskih subjektov prav tako temeljili le na napovedih in ocenah različnih ekonomskih modelov in ne bi omogočili natančnejših 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 čedalje več razprav o ocenjevanju in obsegu davčnih izdatkov so predvsem višji javnofinančni primanjkljaji po različnih gospodarskih krizah. Te so precej pogoste, čeprav so razlogi zanje zelo različni. Davčni izdatki, ki so bili v Sloveniji uvedeni 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, si namreč davkoplačevalci bolj prizadevajo poiskati in v celoti izkoristiti olajšave, oprostitve in podobno, kakor če so nizka. Predvsem v obdobju po zadnji finančni krizi je veliko držav sprejelo davčne ukrepe, s katerimi so širile davčno osnovo (tudi z znižanjem ali odpravo določenih izdatkov) in znižale stopnjo davka. V času nadpovprečne inflacije pa so številne države v sistem obdavčitve dodajale nove izjeme, kar je v mnogo primerih povečalo tako število davčnih izdatkov kot tudi njihovo vrednost.

Glavne lastnosti davčnih izdatkov niso enoznačne, saj lahko prispevajo k izpolnitvi posameznih ciljev, a hkrati tudi pomenijo oddaljevanje od drugih ciljev. Najpomembnejše lastnosti so:

- lahko prispevajo k spodbujanju doseganja postavljenih 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 povzročijo veliko znižanje proračunskih prihodkov (posameznim ciljnim skupinam zmanjšujejo davčno obveznost);
- ni nujno, da so učinkoviti (tj. ne vodijo nujno v želene odločitve ekonomskih subjektov, na primer v več dejanskih aktivnosti, raziskav in razvoja);
- zaradi oženja davčne osnove pogosto pomenijo višje davčne stopnje, ki bremenijo vse subjekte, še posebej tiste, ki ne morejo izkoristiti ugodnosti posameznih davčnih izdatkov;
- spodbujajo neželeno 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 večinoma je ukinitev zelo nepriljubljena in zato redko izvedena.

Razlogi za široko uporabo davčnih izdatkov so največkrat želja posameznih proračunskih uporabnikov (na primer ministrstev) po uresničevanju svojih politik 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 pripravljati proračun, saj so posredno zajeti v (nižjih) prihodkih proračuna. Če 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 štiri po prihodkih največje vrste davkov in davek na motorna vozila ter z njimi povezane davčne izdatke. Ocena izgube prihodkov po posameznih izdatkih ne pomeni nujno, da bi njihova ukinitev pomenila tolikšen znesek dodatnih prihodkov, saj je treba pri tem upoštevati tudi spremembe v ravnanju zavezancev in medsebojni vpliv kombinacije različnih ukrepov.

Preglednica 1: Prihodki po posameznih glavnih oziroma izbranih vrstah davkov v obdobju 2022–2024, v mio. evrov in odstotku BDP

	2022		2023		2024	
	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP
DAVČNI PRIHODKI	**20.557**	**36,1 %**	**21.977**	**34,3 %**	**24.547**	**36,4 %**
Dohodnina	2.516	4,4 %	2.741	4,3 %	3.010	4,5 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	1.310	2,3 %	1.475	2,3 %	1.719	2,6 %
Trošarine	1.543	2,7 %	1.654	2,6 %	1.731	2,6 %
Davek na dodano vrednost	4.747	8,3 %	5.147	8,0 %	5.336	7,9 %
Davki od prometa motornih vozil	18	0,0 %	21	0,0 %	20	0,0 %
Bruto domači proizvod	***56.882***		***64.050***		***67.418***	

Viri: 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 2022–2024 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 odstotek BDP		
	2022	2023	2024	2022	2023	2024	2022	2023	2024
Dohodnina	1.258	1.506	1.521	6,1 %	6,9 %	6,2 %	2,21 %	2,35 %	2,26 %
Davek od dohodka iz dejavnosti	32	34	32	0,2 %	0,2 %	0,1 %	0,06 %	0,05 %	0,05 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	383	491	501	1,9 %	2,2 %	2,0 %	0,67 %	0,77 %	0,74 %
Trošarine	129	162	183	0,6 %	0,7 %	0,8 %	0,23 %	0,26 %	0,27 %
Davek na dodano vrednost	1.047	1.087	1.132	5,1 %	4,9 %	4,6 %	1,84 %	1,70 %	1,68 %
Davki od prometa motornih vozil	0,2	0,2	0,2	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,00 %	0,00 %	0,00 %
SKUPAJ	**2.849**	**3.280**	**3.370**	**13,9 %**	**15,0 %**	**13,8 %**	**5,01 %**	**5,12 %**	**5,0 %**

Viri: 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 FURS ter podatkov SURS, oboje za obdobje 2022–2024.

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, 158/22, 131/23 – ZORZFS, 104/24, 22/25 – ZZZRO-1 in 40/25 – ZINR; v nadaljnjem besedilu: ZDoh-2).

Zavezanec za dohodnino je fizična oseba (ne glede na starost), ki v posameznem letu prejme obdavčljive dohodke. V skladu z zakonom so bile v letu 2024 zavezancu lahko priznane te 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 (zakonec, posvojenec, vnuk in podobno);

- za otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo;
- za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- za zavezance po dopolnjenem 70. letu starosti;
- za zavezance, ki prostovoljno opravljajo operativne naloge zaščite, reševanja in pomoči;
- za prejemnike dohodka iz delovnega razmerja do dopolnjenega 29. leta starosti.

Splošne olajšave ne štejemo med davčne izdatke, ker gre za olajšavo, ki običajno velja za vse zavezance in je del osnovne strukture dohodninskega sistema. Ne gre za posebno davčno ugodnost, temveč zagotavlja, da je dohodek do določene ravni neobdavčen.

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

Preglednica 3: Osnovni podatki iz odmere dohodnine v obdobju 2022–2024

	2022	2023	2024
Število zavezancev	1.562.779	1.569.171	1.578.208
Dohodek (mio. evrov)	28.998	31.484	33.746
Davčna osnova (mio. evrov)	13.184	13.822	15.212
Dohodnina (mio. evrov)	2.516	2.741	3.010
Dohodek na zavezanca (evrov/zav.)	18.555	20.064	21.383
Dohodnina na zavezanca (evrov/zav.)	1.610	1.747	1.907
Povprečna dohodninska stopnja	19,1 %	19,8 %	19,8 %

Viri: Odmera dohodnine za leta 2022–2024, FURS, lastni preračuni MF.

V letu 2024 je imelo v skladu z ZDoh-2 obdavčljive dohodke 1.578.208 davčnih zavezancev, ki so tudi prejeli odločbo o odmeri dohodnine. V primerjavi z letom 2023 se je število zavezancev povečalo za 0,6 odstotka, odmerjena dohodnina pa je bila višja za 269 mio. evrov oziroma 9,8 odstotka.

Dohodek na zavezanca se je v letu 2024 glede na leto prej povečal za 6,6 odstotka oziroma dobrih 1.300 evrov, dohodnina na zavezanca pa za 9,2 odstotka oziroma 160 evrov. Povprečna davčna stopnja, izražena z razmerjem med dohodnino in davčno osnovo, je v letu 2024 ostala enaka kot v letu pred tem.

Preglednica 4: Učinek posameznih davčnih izdatkov pri odmeri dohodnine v obdobju 2022–2024, zneski so v mio. evrih

	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2022	2023	2024	2022	2023	2024
Vsi dohodki, od katerih se ne plača dohodnina v skladu z zakonom (20. do 34. člen ZDoh-2)	571.474	605.272	621.845	205,2	322,0	332,1
Izvzem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust	840.203	848.398	850.210	271,8	306,4	327,0
Olajšava za vzdrževane otroke	326.041	325.396	326.699	278,0	306,1	307,2
Dodatna splošna olajšava	643.539	722.118	657.806	252,8	294,0	262,3
Izvzem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost	358.683	365.633	357.972	82,2	79,7	81,9
Olajšava za zavezance po dopolnjenem 70. letu starosti	295.318	305.146	315.435	45,3	41,4	42,6
Znižanje stopnje dohodnine od kapitalskih dobičkov po petih letih	4.091	3.110	5.469	28,7	23,6	26,6
Posebna osebna olajšava za študente	95.823	97.446	100.675	28,1	29,8	33,0
Posebna osebna olajšava za mlade do 29. leta		124.644	123.515		26,9	26,7
Olajšava za vzdrževane družinske člane	41.585	38.643	37.137	20,8	20,9	20,1
Olajšava za vzdrževane otroke, ki potrebujejo posebno nego in varstvo	9.840	10.431	10.878	14,8	17,3	18,1
Neobdavčeni znesek obresti do 1.000 evrov	332.175	342.504	347.528	2,3	9,5	16,7
Olajšava za zavezance, ki prostovoljno opravljajo operativne naloge zaščite, reševanja in pomoči	27.867	25.216	26.033	8,9	9,8	10,1
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	57.795	57.483	58.152	8,4	8,9	9,2
Znižanje stopnje dohodnine od dobička od prodaje nepremičnin po petih letih	6.364	5.170	5.974	5,8	4,7	5,4
Olajšava za invalida s 100-odstotno telesno okvaro	3.683	4.040	4.301	2,4	2,5	2,7
Skupni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti do najmanj 200 evrov, od katerega se ne plača dohodnina	387.999	365.922	316.181	2,2	2,1	1,8
SKUPAJ				**1.258**	**1.506**	**1.521**

Viri: Odmere dohodnine za leto 2022–2024, FURS, lastni izračuni MF.

V letu 2024 je največji delež davčnega izdatka pomenil učinek neobdavčitve dohodkov, od katerih se ne plača dohodnina v skladu z zakonom (20. do 34. člen ZDoh-2). Znesek davčnega izdatka v višini 332 mio. evrov je bil le nekoliko višji kot v letu 2023 in je posledica rasti dohodkov.

Izvzem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust, ki ga je izkoristilo 850.210 zavezancev za dohodnino v skupnem znesku 327 mio. evrov, je bil drugi najvišji davčni izdatek v okviru dohodnine. Po znesku je bil zelo blizu neobdavčenim dohodkom in v primerjavi z letom prej višji za 6,7 odstotka. V letu 2024 je bilo izplačanega za 1.362 mio. evrov regresa za letni dopust, oproščenega dohodnine in prispevkov za socialno varnost. To je bilo za 6,4 odstotka več kot v letu prej in je predvsem posledica zvišanja minimalne plače, ki določa minimalno višino

regresa, ter visoke zaposlenosti. Pri izračunu davčnega izdatka nismo upoštevali, da velja pri izplačilu regresa tudi oprostitev plačila prispevkov za socialno varnost (tako za delodajalce kot tudi delojemalce), saj ti v tem poročilu niso zajeti. Ob upoštevanju, da se ob polni obdavčitvi strošek izplačanega regresa za delodajalce ne bi spremenil, ocenjujemo, da bi bil celotni davčni izdatek oprostitve dohodnine in prispevkov za socialno varnost regresa za letni dopust 663 mio. evrov.

Olajšavo za vzdrževane otroke, katere davčni izdatek je znašal 307 mio. evrov, je v letu 2024 uveljavljalo 326.699 zavezancev. Dodatna splošna olajšava, ki je bila pri dohodnini največji davčni izdatek v letih od 2016 do 2021, je bila v letu 2024, enako kot tudi leto prej, z 262 mio. evrov šele četrti največji davčni izdatek pri dohodnini. V primerjavi z letom 2023 se je višina davčnega izdatka za dodatno splošno olajšavo znižala za kar 10,8 odstotka; razlog za to je zlasti v rasti minimalne plače in posledični rasti drugih (nižjih) plač, kot tudi dejstva, da se v letih 2023 in tudi v letu 2024 ni valorizirala lestvica in davčne olajšave v skladu z ZDoh-2.,Posledično precej zavezancev ni bilo več upravičenih do uveljavljanja dodatne splošne olajšave. Splošne davčne olajšave ne štejemo med davčne izdatke, saj jo lahko uveljavljajo vsi zavezanci za dohodnino in ne pomeni posebne davčne ugodnosti.[1]

V letu 2024 na področju dohodnine ni bila uvedena nobena dodatna olajšava ali oprostitev, kar je z vidika preglednosti davčnega sistema in zagotavljanja davčne pravičnosti pozitivno.

Ocena davčnih izdatkov, za katere so na voljo podatki, je v letu 2024 že tako znašala razmeroma visokih 1.521 mio. evrov ali 2,26 odstotka BDP. Od tega je 705 mio. evrov zajemal učinek olajšav, upoštevanih v letni odmeri dohodnine (brez splošne olajšave), učinek drugih davčnih izdatkov fizičnih oseb, ki niso zajeti v odmeri dohodnine (pomoči, subvencije, odškodnine, štipendije in drugo ter tudi izdatki, povezani z dohodki iz kapitala in oprostitve), pa je 816 mio. evrov.

Višine davčnega izdatka zaradi oprostitve dohodnine od prodaje nepremičnine v primeru, da zavezanec v njej prebiva najmanj tri leta, ne moremo oceniti, saj od leta 2021 nimamo več primernih podatkov za njegovo oceno. V letu 2020 je ta davčni izdatek znašal 23 mio. evrov. Pomanjkanje podatkov, zlasti v zvezi z oprostitvijo plačila davka na kapitalske dobičke od prodaje finančnih instrumentov ali nepremičnin po preteku 15 let lastništva, otežuje natančnost ocenjevanja. Ocena davčnih izdatkov pri kapitalskih dobičkih tako poleg izračuna na podlagi dejanskih podatkov temelji tudi na strokovni oceni velikosti oproščenih dohodkov.

V okviru dohodkov iz delovnega razmerja prejemajo zavezanci poleg dohodkov, ki se vštevajo v davčno osnovo, tudi dohodke, ki so iz nje izvzeti; mednje spadajo med drugim vsa povračila stroškov, povezana z delom. To so poleg že navedenega regresa za letni dopust in dela dohodka iz naslova poslovne uspešnosti še povračilo stroškov za prehrano med delom, za prevoz na delo in z dela, dnevnice, prevoz na službenem potovanju, jubilejna nagrada, odpravnina ob upokojitvi in drugi. Zneski povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja se do višine dohodka, določene z Uredbo o davčni obravnavi povračil stroškov in drugih dohodkov iz delovnega razmerja, ne vštevajo v davčno osnovo. Po podatkih iz obračunov davčnih odtegljajev za leto 2024 so dohodki povračil stroškov do višine iz uredbe znašali skupno približno 2.950 mio. evrov. Pri tem so največji del zajemala povračila stroškov za prehrano med delom ter za prevoz na delo in z dela (1.950 mio. evrov). Če za izplačila ne bi veljalo, da se od njih ne plača dohodnina, bi bili javnofinančni prihodki od dohodnine višji za okoli 750 mio. evrov; če pa bi od teh dohodkov obračunali tudi vse prispevke za socialno varnost delodajalca in delojemalca, bi se javnofinančni prihodki skupaj (dohodnina in socialni prispevki) lahko zvišali na približno 1,4 milijarde evrov. Vendar tega zneska ni smiselno razumeti kot izgubljenega javnofinančnega prihodka, ampak kot način morebitne drugačne razporeditve davčnega bremena med zavezanci.

[1] Podrobnejši podatki so na voljo v poročilu Osnovni statistični podatki iz odločb odmere dohodnine za leto 2024, str. 14–18 (https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/Davcni-direktorat/DOKUMENTI/Osnovni-statisticni-podatki-iz-odlocb-odmere-dohodnine-za-leto-2024.pdf).

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 tega 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 iz Zakona 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, 105/22 – ZZNŠPP, 12/24, 100/24 in 85/25; v nadaljnjem besedilu: ZDDPO-2). Upoštevano je izhodišče, da je fizična oseba tudi gospodarski subjekt, ki opravlja gospodarsko dejavnost na trgu, in je zaradi 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 zavezanci uveljavljajo davčne olajšave, ki jim zmanjšujejo davčno osnovo, in sicer lahko zavezanec zmanjša svojo davčno obveznost z uveljavljanjem olajšav:

- za investiranje;
- za vlaganje v raziskave in razvoj;
- za vlaganje v digitalni in zeleni prehod;
- 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 zavezanci zmanjšujejo svojo davčno osnovo tudi zaradi pokrivanja davčne izgube, kar pomeni ugodnost, ki jo prav tako lahko štejemo za obliko davčnega izdatka. Od leta 2020 skupna višina uveljavljanih zgoraj navedenih davčnih olajšav skupaj z zmanjšanjem davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube ne sme presegati 63 odstotkov davčne osnove.

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

Preglednica 5: Osnovni obračunski podatki o dohodnini od dohodka iz dejavnosti za obdobje 2022–2024

	Število obračunov z izpolnjenim poljem			Skupni znesek v mio. evrih		
Postavka	***2022***	***2023***	***2024***	**2022**	**2023**	**2024**
Št. predloženih obračunov DDD	*139.408*	*145.938*	*151.167*			
od tega normiranci	*80.536*	*85.775*	*90.340*			
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	*133.201*	*139.140*	*144.450*	9.084,5	9.491,6	9.796,2
od tega normiranci	*76.436*	*81.087*	*85.651*	*2.224,1*	*2.260,5*	*2.434,9*
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	*134.403*	*140.340*	*145.596*	8.013,3	8.090,2	8.314,5
DAVČNA OSNOVA	*124.613*	*130.975*	*136.119*	1.129,4	1.459,1	1.543,2
od tega normiranci	*76.433*	*81.073*	*85.644*	522,1	789,9	861,2
DAVČNA IZGUBA	*9.851*	*9.414*	*9.558*	56,3	55,7	58,9
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	*19.561*	*19.812*	*19.767*	110,5	115,0	114,1
OSNOVA ZA DOHODNINO (izračun dohodnine na letni ravni)	*124.600*	*130.959*	*136.107*	1.018,9	1.344,1	1.429,2
od tega normiranci	*76.433*	*81.073*	*85.644*	*522,1*	*789,9*	*861,2*
OSNOVA ZA AKONTACIJO DOHODNINE	*25.885*	*26.966*	*28.200*	299,0	328,2	339,6
DAVČNA OBVEZNOST	*102.188*	*107.871*	*113.690*	179,1	241,2	257,7
od tega normiranci	*76.376*	*81.001*	*85.565*	*104,3*	*157,8*	*171,9*
Efektivna davčna stopnja				15,9 %	16,5 %	16,7 %
Povprečna davčna stopnja brez normirancev				25,0 %	25,4 %	25,3 %

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

V letu 2024 so zavezanci za davek od dohodkov iz dejavnosti oddali 151.167 davčnih obračunov, od tega je bilo 90.340 obračunov normirancev. Pozitivno davčno osnovo je ugotovila večina oziroma 136.119 zavezancev. Če izločimo normirance, je od 50.475 zavezancev s pozitivno davčno osnovo 19.767 uveljavljalo zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave iz naslova opravljanja dejavnosti v višini 114 mio. evrov.

Preglednica 6: Učinek posameznih vrst olajšav, ki so jih uveljavljali zavezanci, ki so opravljali dejavnost v obdobju 2022–2024, v mio. evrov

	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
Vrsta davčnega izdatka	**2022**	**2023**	**2024**	**2022**	**2023**	**2024**
Olajšava za investiranje po 66.a členu ZDoh-2	12.067	12.207	12.499	24,67	26,04	24,62
Pokrivanje izgube	6.508	5.827	5.885	4,83	3,96	4,20
Olajšava za zaposlovanje invalidov	478	508	493	1,04	1,17	1,13
Olajšava za zaposlovanje	173	305	318	0,22	0,84	0,81
Olajšava za zavezanca invalida	512	541	577	0,44	0,56	0,62
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene in podobne namene	4.097	4.844	4.306	0,32	0,44	0,38
Olajšava za vlaganje v digitalni in zeleni prehod po 65.a členu ZDoh-2	59	72	89	0,17	0,25	0,28
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom ter podobno	923	1.053	1.093	0,11	0,12	0,15
Posebna osebna olajšava	300	288	307	0,13	0,12	0,13
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	185	182	159	0,09	0,09	0,08
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	151	168	173	0,03	0,04	0,06
Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 61. člena ZDoh-2	4	6	4	0,09	0,09	0,03
Olajšava za donacije – izplačila izvajalcem programa vrhunskega športa za vlaganja v vrhunski šport	8	9	14	0,00	0,01	0,00
Olajšava za donacije – izplačila, namenjena odpravi posledic epidemije, in plačila za odpravo posledic poplav	3	81	2	0,00	0,01	0,00
SKUPAJ				**32,1**	**33,7**	**32,5**

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

Skupni znesek davčnih izdatkov na področju obdavčitve dohodka iz dejavnosti za leto 2024 je znašal 32,5 mio. evrov, kar je za 4 odstotke manj kot v letu 2023. Glavni vzrok za to je bilo zmanjšanje investicijskih vlaganj, kljub povečevanju števila zavezancev, ki so uveljavljali olajšavo za investiranje, saj davčni izdatek, povezan z olajšavo za investiranje, že več let pomeni od 75 do 80 odstotkov celotnega davčnega izdatka pri dohodnini od dohodkov iz dejavnosti.

Leto 2020 je bilo prvo leto, v katerem je število normirancev preseglo število zavezancev, ki ugotavljajo svojo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, v letu 2024 pa je bilo razmerje med številom prvih in drugih že tri proti dve. V letu 2024 se je število normirancev glede na prejšnje leto povečalo za 5,3 odstotka. Kot že navedeno, 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, a jih večina zavezancev niti ne evidentira. Tako lahko ob upoštevanju predpostavk učinek le ocenimo. Za leto 2022 smo ocenili, da normirancem taka ureditev omogočala zmanjšanje obveznosti za eno tretjino,[2] kar bi pomenilo, da je davčni izdatek znašal približno 52 mio. evrov. V letih 2023 in 2024 se je kljub zmanjšanju davčnih

[2] 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, natančni izračun ni mogoč.

ugodnosti (in s tem učinka davčnega izdatka) število normirancev še povečalo, prav tako so se povečali davčno priznani prihodki. Ob predpostavki, da je povprečni normiranec plačal za 20 odstotkov nižjo dohodnino, kot bi jo, če bi davčno osnovo izračunaval na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, znaša davčni izdatek zaradi sistema normirancev v letu 2024 okoli 43 mio. evrov.

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 zanj 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 2022–2024 mogoče za te 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 oseb iz posebej opredeljenih skupin starosti ali poklicev;
- zaposlovanje invalidov;
- vlaganje v digitalni in zeleni prehod;
- donacije;
- za prejete obresti od vrednostnih papirjev Republike Slovenije in občin;
- izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju ter
- prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.

Poleg navedenega lahko zavezanci znižujejo svojo davčno osnovo tudi zaradi pokrivanja davčne izgube, kar je ugodnost, ki jo prav tako lahko štejemo za obliko davčnega izdatka. Od leta 2020 skupna višina uveljavljanih davčnih olajšav, navedenih v prejšnjem odstavku, skupaj z znižanjem davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube ne sme presegati 63 odstotkov davčne osnove.

Preglednica 7: Obračunski podatki o DDPO za obdobje 2022–2024

	Število obračunov z izpolnjenim poljem			Skupni znesek v mio. evrov		
Postavka	**2022**	**2023**	**2024**	**2022**	**2023**	**2024**
Št. predloženih obračunov DDPO	108.643	109.733	110.648			
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	82.505	83.984	85.191	156.774	158.173	155.388
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	89.110	90.463	91.729	149.913	149.555	147.776
DAVČNA OSNOVA	58.723	59.952	60.822	8.916	10.359	10.133
DAVČNA IZGUBA	29.070	29.192	29.534	1.737	1.452	2.373
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave, vendar največ do višine davčne osnove	41.170	42.181	42.081	2.015	2.583	2.279
OSNOVA ZA DAVEK	58.723	59.952	60.822	6.901	7.776	7.853
DAVEK	58.696	59.925	60.800	1.310	1.475	1.719
DAVČNA OBVEZNOST	58.677	59.903	60.786	1.304	1.467	1.710
Zakonsko določena stopnja davka				19 %	19 %	22 %
Efektivna davčna stopnja				14,7 %	14,2 %	17,0 %

Viri: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

V letu 2024 so zavezanci za DDPO oddali 110.648 davčnih obračunov, v katerih je nekaj več kot polovica zavezancev (60.822) pripoznalo pozitivno davčno osnovo v višini 10.133 mio. evrov. 69 odstotkov (42.081) teh zavezancev je uveljavljalo znižanje davčne osnove in davčne olajšave v višini 2.279 mio. evrov. To je vplivalo na znižanje dejanske stopnje obdavčitve s statutarnih 22 na efektivnih 17 odstotkov.

Preglednica 8: Učinek posameznih vrst olajšav in ugodnosti pri DDPO v obdobju 2022–2024, v mio. evrov

	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
Vrsta davčnega izdatka	**2022**	**2023**	**2024**	**2022**	**2023**	**2024**
Olajšava za investiranje po 55.a členu ZDDPO	25.934	26.409	26.147	175,79	182,96	189,47
Pokrivanje izgube	17.627	17.387	17.689	89,50	170,75	155,54
Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 55. člena ZDDPO	491	485	482	55,53	58,57	69,54
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	2.242	2.323	2.320	23,03	25,46	31,19
Olajšava za zaposlovanje invalidov	3.593	3.607	3.527	19,74	20,94	23,45
Olajšava za zaposlovanje oseb iz posebej opredeljenih skupin starosti ali poklicev	870	1.317	1.495	5,01	11,59	16,61
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene in podobne namene	11.203	11.888	10.889	7,16	9,59	7,27
Olajšava za vlaganje v digitalni in zeleni prehod po 55.c členu ZDDPO-2	437	673	598	3,97	5,63	4,43
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom in podobno	2.486	3.191	3.322	2,03	2,59	2,62
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	1.064	1.109	1.091	0,46	0,68	0,88
Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem	19	16	14	0,51	0,23	0,33
Olajšava za donacije – izplačila izvajalcem programa vrhunskega športa za vlaganje v vrhunski šport, opredeljenim z zakonom, ki ureja šport (druga alineja drugega odstavka 59. člena ZDDPO-2)	67	76	66	0,09	0,10	0,08
Olajšava za donacije – izplačila, namenjena odpravi posledic epidemije, v skladu z 62.a členom ZIUZEOP		252	8		1,60	0,02
Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratkoročnih in dolgoročnih vrednostnih papirjev Republike Slovenije in občin	15	7	20	0,06	0,01	0,02
SKUPAJ				**382,9**	**490,7**	**501,5**

Viri: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

Skupni znesek davčnih izdatkov za leto 2024 je 501 mio. evrov in je za 2,2 odstotka oziroma 10,8 mio. evrov višji kot v letu 2023. Ob upoštevanju višje davčne stopnje v letu 2024 (22 %) glede na leto 2023 (19 %) je rast nizka oziroma nižja od povečanja stopnje. Znesek davčnih olajšav, ki so poleg davčne stopnje osnovni dejavnik višine davčnega izdatka, se je z 2.583 mio. evrov v letu 2024 zmanjšal na 2.279 mio. evrov v letu 2024, kar pomeni 12-odstotno znižanje, k temu pa je največ prispevalo znižanje olajšave za investiranje po 55.a členu ZDDPO in zneska pokrivanje izgub iz prejšnjih let.

Tudi v letu 2024 se je največji del davčnega izdatka nanašal na olajšavo za investiranje, 189 mio. evrov, sledi ugodnost znižanja davčne osnove za pokrivanje izgub iz prejšnjih let s 156 mio. evrov, na tretjem mestu pa je olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj, 70 mio. evrov. Znesek davčnega izdatka zaradi znižanja davčne osnove za pokrivanje izgub iz prejšnjih let se je znižal za 9 odstotkov, čeprav se je število zavezancev, ki so uveljavljali znižanje, rahlo povečalo. Pri tem je nekaj več kot polovico tega izdatka oziroma nekaj več kot 81 mio. evrov zajemala davčna ugodnost le petih zavezancev.

Za boljše razumevanje velikosti zneska davčnih izdatkov na področju DDPO navajamo podatek, da je znesek za 64 odstotkov višji, kot je bilo v letu 2024 odhodkov iz takrat proračuna ministrstva za gospodarstvo, turizem in šport – 315 mio. evrov. Z drugimi besedami: če bi se odločili, da namesto davčnih spodbud zavezancev za DDPO namenimo neposredne denarne spodbude, bi se lahko proračun ministrstva za gospodarstvo, turizem in šport[3] najmanj podvojil.

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, 140/22 in 38/24; 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 oprostitev trošarine za energente:

- ki jih porabijo energetsko intenzivna podjetja;
- ki se porabijo za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracijo);
- ki se porabijo kot pogonsko gorivo v letalskem in pomorskem prometu ter za pogon ribiških plovil, razen v primeru uporabe letala oziroma plovila za zasebne namene (v skladu z evropsko direktivo,[4] ki ureja obdavčitev energentov in električne energije (v nadaljnjem besedilu: po ETD));
- ki se porabijo za proizvodnjo električne energije (po ETD);
- ki se porabijo v prostorih proizvajalca energentov za proizvodnjo energentov, razen če so bili porabljeni kot pogonsko gorivo za prevozna sredstva (po ETD);
- ki se porabijo za druge namene, in ne kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje (po ETD);
- ki se porabijo za proizvodnjo drugih nekovinskih mineralnih izdelkov (po ETD);
- 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 ETD);

oziroma oprostitev trošarine za električno energijo:

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

Vendar pri obdavčitvi energentov in električne energije med davčne izdatke ne štejemo oprostitev, ki so izvzete iz obdavčitve ali zanje velja oprostitev plačila trošarine[5] v skladu z evropsko direktivo (v besedilu označeno s »po ETD«), saj gre za obvezne oprostitve plačila trošarine.

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 industrijsko-komercialni namen, v višini 50 odstotkov zneska trošarine.

Poleg tega imajo uporabniki goriva za pogon kmetijske in gozdarske mehanizacije pravico do uporabe označenega plinskega olja za ogrevanje, ki ima nižjo trošarino kot plinsko olje za pogon. Pred 1.

[3] Od 8. maja 2026 del ministrstva za gospodarstvo, delo in šport.

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

[5] V skladu z ETD nekateri načini rabe energentov in električne energije ne spadajo med načine uporabe, ki jih ureja ETD (za druge namene, dvojna raba, proizvodnja nekovinskih mineralnih izdelkov, kemijska redukcija in podobno), nekateri pa so oproščeni plačila trošarine (letala, plovila, proizvodnja električne energije).

januarjem 2023 je bilo tem uporabnikom omogočeno vračilo trošarine za gorivo za pogon, uporabljeno za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo, v višini 70 odstotkov zneska trošarine, kar je pomenilo približno enako davčno ugodnost, kot jo prinaša pravica do uporabe plinskega olja za ogrevanje.

Glavne oprostitve pri trošarinah na alkohol in alkoholne pijače se nanašajo na določbe o oprostitvi plačila trošarine 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.

Navedenih oprostitev plačila trošarine ne štejemo za davčne izdatke, saj gre za oprostitve, določene z direktivo EU s področja trošarin na alkohol in alkoholne pijače[6].

Za vse trošarinske izdelke velja oprostitev pri uporabi za službene potrebe diplomatskih predstavništev, konzulatov in mednarodnih organizacij (po splošni trošarinski direktivi[7]). Poleg tega se z ZTro-1 tako imenovanim majhnim proizvajalcem piva in žganja omogoča znižana trošarina (50 odstotkov predpisanega zneska trošarine) za pivo in etilni alkohol, kar uvrščamo med davčne izdatke.

Za določitev, katera oprostitev, vračilo, znižana ali nižja trošarina (na primer znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh na leto)) velja kot davčni izdatek, pri trošarinah upoštevamo to načelo: pri energentih in električni energiji se trošarina pobere od končne porabe energije, pri alkoholu in alkoholnih pijačah od izdelkov, namenjenih zaužitju, pri tobaku pa od izdelkov, namenjenih za kajenje oziroma drug primerljivi način rabe. Pri obdavčitvi alkohola tako med izdatke ne štejemo oprostitve za proizvodnjo neprehramebnih izdelkov ter oprostitve za proizvodnjo zdravil in druge zdravstvene namene.

Preglednica 9: Obračunski podatki o trošarinah v obdobju 2022–2024, v mio. evrov

Postavka	2022	2023	2024
Obračunana trošarina	**1.543,5**	**1.654,2**	**1.730,9**
na energente in električno energijo	947,5	1.062,1	1.122,4
na alkoholne pijače	124,7	119,8	123,6
na tobačne izdelke	471,3	472,2	484,9
Vračila trošarin	**29,9**	**55,5**	**70,7**
na energente in električno energijo	29,0	52,3	68,7
na alkoholne pijače	0,5	0,5	0,4
na tobačne izdelke	0,4	2,8	1,6
Obračunana trošarina, zmanjšana za vračila	**1.513,6**	**1.598,6**	**1.660,2**
na energente in električno energijo	918,5	1.009,8	1.053,7
na alkoholne pijače	124,2	119,3	123,2
na tobačne izdelke	470,9	469,5	483,3

Viri: FURS, obračuni trošarin, vračila.

Glavni vir prihodkov iz trošarin so energenti in električna energija, v letu 2024 je bilo za to skupino obračunane 1.122 mio. evrov trošarine, kar je 65 odstotkov skupnega zneska trošarinskih prihodkov, če ne upoštevamo vračil. Del trošarine se lahko na podlagi zakonsko predpisanih pogojev vrne upravičencem ali pa so ti oproščeni plačila trošarine. Takšne oprostitve in vračila so običajno davčni izdatek, vendar to ne velja v vseh primerih. Kadar z njimi izničimo dvojno obdavčitev trošarinskega izdelka (na primer pri proizvodnji električne energije se premog za proizvodnjo električne energije oprosti plačila trošarine, nastane pa obveznost plačila trošarine za proizvedeno električno energijo), oprostitev ali vračilo davka v tem primeru ne pomeni izdatka, temveč gre za davčno ureditev za preprečitev dvojne

[6] Direktiva Sveta 92/83/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi strukture trošarin za alkohol in alkoholne pijače.

[7] Direktiva Sveta (EU) 2020/262 z dne 19. decembra 2019 o določitvi splošnega režima za trošarino (prenovitev).

obdavčitve energije. V primerjavi z letom 2023 se je znesek obračunane trošarine od energentov in električne energije v letu 2024 zvišal za 5,7 odstotka, kar pripisujemo zvišanju zneska trošarin na glavne energente. Pri trošarini na bencin je bil povprečni znesek v letu 2024 za 14 odstotkov višji kot leto prej, pri trošarini na plinsko olje za pogon pa za 7 odstotkov. Ob tem so se količine bencina, od katerih so bile obračunane trošarine, v letu 2024 glede na leto 2023 zvišale za manj kot en odstotek, količine plinskega olja za pogon pa za nekaj več kot 4 odstotke znižale. Skupni znesek obračunanih trošarin na energente in električno energijo je bil v letu 2024 podoben kot v obdobju 2015–2019, ko se je gibal med 1.070 in 1.131 mio. evrov na leto. V teh letih so bili zneski trošarin za glavne pogonske energente večino časa višji kot v letu 2024, medtem ko so bile skupne količine bencina in plinskega olja za pogon nekoliko manjše.

Preglednica 10: Vračila trošarin, znižani zneski in oprostitve trošarin kot davčni izdatki po posameznih vrstah v obdobju 2022–2024, v mio. evrih

	Število upravičencev			Znesek davčnega izdatka		
Vrsta davčnega izdatka	**2022**	**2023**	**2024**	**2022**	**2023**	**2024**
Ničelna trošarina na vino				87,5	90,1	91,8
Vračilo trošarine za plinsko olje za komercialni prevoz blaga in potnikov	2.815	4.141	4.251	2,3	41,0	56,8
Oprostitev trošarine za energente, uporabljene za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracija)				11,1	10,3	13,2
Vračila trošarine za gorivo za industrijsko-komercialni namen (statični delovni stroji, stroji v gradbeništvu in tirna motorna vozila)	455	456	460	7,3	9,3	9,5
Nižja trošarina za gorivo za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo in vozila za prevoz čebeljih panjev (do 2022: Vračilo trošarine za gorivo za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo)	30.355			16,9	8,4	7,4
Znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh/leto)				1,5	1,3	1,4
Oprostitev trošarine za energetsko intenzivna podjetja	54	48	52	1,0	1,0	1,2
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce piva (50 %)	91	98	89	1,1	0,7	1,0
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce žganja (50 %)	317	256	323	0,1	0,1	0,1
SKUPAJ				**128,9**	**162,1**	**182,3**

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

Skupni znesek davčnih izdatkov pri trošarinah je v letu 2024 znašal 182 mio. evrov ter se je v primerjavi z letom prej povečal za 20 mio. evrov, in sicer zaradi višjih zneskov trošarin pri energentih ter večje porabe vina.

Največji davčni izdatek pri trošarinah se nanaša na ničelni znesek trošarine na vino in se je v letu 2024 zvišal za 2 odstotka glede na leto 2023 zaradi višje ocene porabe vina. Zneski trošarin za alkoholne pijače so za večino skupin primerljivi:[8] 1.200 evrov za hektoliter čistega alkohola pri pivu (polovico manj za male proizvajalce piva), 1.320 evrov za hektoliter čistega alkohola pri žganih pijačah (polovico manj za male proizvajalce žganja) in 132 evrov za hektoliter vmesnih pijač. Za mirna in peneča vina ter druge fermentirane pijače velja znesek trošarine nič. Znesek davčnega izdatka za vino smo ocenili ob predpostavki, da je povprečna vsebnost alkohola v vinu 12 odstotkov, in ob oceni SURS o porabi vina v Sloveniji, kot referenčni znesek trošarine pa smo uporabili tehtano trošarino za pivo in etilni alkohol.

[8] V prikazanih letih se niso niti spreminjali.

Pri oceni količin SURS upošteva tudi lastno rabo vinarjev, ki bi jo težko obdavčili, zato ta znesek pomeni največji možni prihodek od trošarin pri zneskih, ki so veljali v posameznem letu. Poleg tega je treba upoštevati, da je dejanski finančni učinek odvisen od odziva potrošnikov in efektivne učinkovitosti obdavčitve malih proizvajalcev. Pomembna je predvsem sporočilna vrednost ocene davčnega izdatka, ki kaže, kako velika spodbuda je ničelna obdavčitev s trošarino, namenjena enemu samemu trošarinskemu izdelku, medtem ko je drugim izdelkom namenjen le znižani znesek trošarine za male proizvajalce, vendar pa vrednostno pomeni 0,1 odstotka davčne spodbude, ki jo ima vino. Če davčni izdatek pri vinu primerjamo z obračunano trošarino od alkoholnih pijač v letu 2024 (124 mio. evrov), lahko ocenimo, da zaradi ničelnega zneska trošarine na vino okoli 40 odstotkov porabe alkohola in alkoholnih pijač ni obdavčene s trošarino. Med državami članicami Evropske unije ima trošarino na vino, višjo od nič, 12 držav.

Davčni izdatek za vračilo dela trošarine za gorivo, porabljeno za komercialni prevoz blaga in potnikov (tako imenovana shema komercialni dizel), je s 57 mio. evri drugi največji izdatek pri trošarinah. V letu 2022 je bil ta izdatek šele na petem mestu (2,3 mio. evrov), in sicer zaradi znižanja zneskov trošarine na plinsko olje za pogon v tem letu. Upravičenci lahko uveljavljajo vračilo trošarine, ki je določena kot razlika med veljavnim zneskom trošarine in zneskom 0,33 evra na liter plinskega olja za pogon. Ker je bila v letu 2022 trošarina na plinsko olje za pogon (dizelsko gorivo) višja od 0,33 evra na liter le v januarju, se je v navedenem letu upravičencem omogočalo vračilo trošarine le za ta mesec. Gibanje zneska izdatka v zadnjih letih nazorno kaže, da samo s primerjavo zneskov vračil oziroma davčnih izdatkov ne moremo ocenjevati primernosti davčne politike pri doseganju ciljev drugih politik, v tem primeru zmanjšanja subvencij za fosilna goriva, kar je eden od ciljev okoljske politike. Če bi za doseganje ciljev okoljske politike želeli vračilo trošarine za komercialni prevoz odpraviti, to lahko dosežemo tako z znižanjem zneska trošarine na dizelsko gorivo (primer je leto 2022) kot tudi z ukinitvijo vračila trošarine za komercialni prevoz, pri tem pa bi bila učinka obeh ukrepov na ceno dizelskega goriva popolnoma različna. Ukrep vračila trošarine za komercialni prevoz je pomemben tudi z vidika doseganja in ohranjanja ravni javnofinančnih prihodkov od obdavčitve goriv v cestnem prometu. Z ukrepom vračila trošarine za komercialni prevoz se upravičencem zagotavlja konkurenčna cena dizelskega goriva za sektor prevoza blaga in potnikov v Sloveniji v primerjavi s cenami v drugih, predvsem sosednjih državah. Na podlagi strokovnih ocen je bilo ocenjeno, da se le 25 odstotkov dizelskega goriva, ki ga upravičenci za vračilo trošarine za komercialni prevoz kupijo v Sloveniji, v njej tudi porabi, preostalih 75 odstotkov pa se porabi zunaj Slovenije. Če bi se s povečanjem efektivne obdavčitve cene dizelskega goriva v Sloveniji zvišale in bi bilo dizelsko gorivo cenejše v drugih državah, bi se nakup dizelskega goriva v Sloveniji zmanjšal in povečal v drugih državah. Na podlagi ocenjenih količin za leto 2024 in davčnih obremenitev ob koncu tega leta sklepamo, da bi se ob morebitni ukinitvi ugodnosti vračila dela trošarine za dizelsko gorivo, porabljeno za komercialni prevoz blaga in potnikov, javnofinančni prihodki od obdavčitve dizelskega goriva v letu 2024 samo zaradi nakupa dizelskega goriva zunaj Slovenije znižali za okoli 160 mio. evrov. Kratkoročno bi bil vpliv na zmanjšanje emisij v prometu, ki izhajajo iz porabe dizelskega goriva v Sloveniji, le zanemarljivo manjši. Glede na prejšnja občutna zvišanja cen dizelskega goriva, ki niso pomembno zmanjšala obsega komercialnega prevoza blaga in potnikov, je mogoče sklepati, da se zaradi ukinitve vračil trošarine za komercialni prevoz blaga in potnikov ne bi veliko zmanjšal obseg tovornega prometa in zmanjšala raba dizelskega goriva, bi se pa pomembno zmanjšali prihodki od obdavčitve dizelskega goriva.

Po velikosti šele peti znesek davčnega izdatka pri trošarinah se je v letu 2024 nanašal na nižjo trošarino za pogonsko gorivo za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo ter vozila za prevoz čebeljih panjev (gorivo za kmetijstvo). Do leta 2022 so bili upravičenci upravičeni do vračila 70 odstotkov zneska trošarine na pogonsko gorivo, porabljeno za pogon kmetijske in gozdarske mehanizacije. Od 1. januarja 2023 pa je upravičencem za pogon te mehanizacije in vozil za prevoz čebeljih panjev omogočen nakup goriva z že vključenim znižanim zneskom trošarine oziroma nakup davčno označenega goriva za kmetijstvo, za katero se šteje, da je plinsko olje za ogrevanje, ki ima določeno nižjo trošarino kot plinsko olje za pogon (dizelsko gorivo). V letih 2023 in 2024 se je znesek trošarine za gorivo za kmetijstvo ohranil v primerljivi višini zneska trošarine za dizelsko gorivo, a se je znesek davčnega izdatka za leto 2023 glede na leto 2022 zmanjšal za polovico, v letu 2024 pa je obsegal le še 44 odstotkov tistega iz leta 2022. Ocenjujemo,

da se je količina goriva zmanjšala zaradi uvedbe davčno označenega goriva za kmetijstvo, s čimer se je zagotovilo, da so upravičenci gorivo uporabili le za pogon kmetijske in gozdarske mehanizacije. Količine so se predvsem v letu 2024 lahko zmanjšale tudi zaradi manjšega evidentiranja nakupov goriva za kmetijstvo, saj so lahko upravičenci kupili plinsko olje za ogrevanje in ga porabili kot gorivo za kmetijstvo.

Med trošarinske davčne izdatke bi lahko uvrstili tudi različno obdavčitev primerljivih trošarinskih izdelkov. Če kot osnovo vzamemo obdavčitev bencina in upoštevamo njegovo energijsko vrednost, ugotovimo, da je bila v letu 2024 trošarina na liter bencina za 9 odstotkov višja kot na liter dizelskega goriva, čeprav ima dizelsko gorivo za 8,7 odstotka višjo energijsko vrednost. 1 GJ energije je bil pri bencinu obremenjen s 14,2 evra trošarine, pri dizelskem gorivu pa z 12 evri. Ob upoštevanju, da je bila v letu 2024 trošarina obračunana od 1.812 mio. litrov oziroma 65.800 TJ dizelskega goriva, bi davčni izdatek nižje trošarine za dizelsko gorivo v primerjavi z bencinom znašal 145 mio. evrov. Ta znesek presega skupno vrednost davčnih izdatkov pri energentih in električni energiji (88 mio. evrov). Takšen prikaz davčnih izdatkov je lahko zelo zgovoren, predvsem z vidika ocene zneska dodatnih javnofinančnih prihodkov, ki bi jih bilo mogoče doseči z izenačitvijo višine trošarine za obe najpomembnejši pogonski gorivi. Tega izdatka nismo vključili v preglednico zaradi metodoloških nejasnosti v zvezi z opredelitvijo referenčne obdavčitve. Če bi za referenčno obdavčitev namesto bencina izbrali dizelsko gorivo, davčni izdatek ne bi nastal, saj bi obdavčitev bencina razumeli kot obdavčitev nad primerno mejo.

Enako bi lahko nižjo obdavčitev električne energije za avtomobile na električni pogon šteli za davčni izdatek. Če predpostavimo, da bi morala biti osnova za obdavčitev energijska vrednost energenta, bi moralo za električno energijo, uporabljeno za pogon električnega avtomobila, veljati enako davčno breme, kot ga dosežemo z obdavčitvijo bencina ali dizelskega goriva. Decembra 2024 je 1 MWh porabljene električne energije za gospodinjstva vsebovala približno 21 evrov dajatev (brez DDV in dajatev pri električni energiji, vezanih na priključno moč), od tega je bila trošarina 1,53 evra. Če energijsko vrednost bencina in dizelskega goriva pretvorimo v MWh,[9] ugotovimo, da je bila 1 MWh bencina obremenjena z 58 evri neposrednih dajatev, od tega so bile trošarine 51 evrov, 1 MWh dizelskega goriva pa s 50 evri neposrednih dajatev (brez DDV), od tega je trošarina znašala 43 evrov. Razlog, da primerjamo le trošarino, in ne vseh dajatev, je v strukturi obremenitve električne energije, kjer večino (decembra 2024 je obsegala 88 odstotkov) pomeni omrežnina. Omrežnina je nadomestilo za uporabo elektroenergetskega sistema, pri bencinu in dizelskem gorivu pa je ta znesek že upoštevan v ceni pred dajatvami (vključen v ceno), zato taka primerjava ne bi bila smiselna. Po podatkih SURS so prebivalci Slovenije z osebnimi avtomobili na električni pogon v letu 2024 prevozili približno 217 mio. kilometrov, kar ob povprečni porabi 18–19 kWh/100 km pomeni, da je bilo porabljene za 40.000 MWh električne energije. Če bi bila za električno energijo, uporabljeno za pogon teh vozil, veljala trošarina, primerljiva s tisto pri bencinu in dizelskem gorivu, bi tako izračunani davčni izdatek znašal 2 mio. evrov oziroma 1,7 mio. evrov. Znesek pomeni približno 0,2 odstotka dajatev, zbranih od trošarin na energente. Tako nizek je zaradi majhnega števila in deleža osebnih vozil na električni pogon. 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, 40/23 – ZDavPR-B, 122/23 in 104/24; 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 ena od oblik prometnega davka, s katerim se obdavčujejo blago in storitve v vseh fazah prometa od proizvajalca,

[9] 1.000 litrov bencina vsebuje 33,6 GJ oziroma 9,28 MWh energije, 1.000 litrov dizelskega goriva pa 36,3 GJ oziroma 10,08 MWh energije.

trgovca do končnega potrošnika. Davčno breme se prenese na končnega potrošnika, zato davčni izdatki nastanejo predvsem pri fizičnih osebah.

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

Postavka	2022	2023	2024
Število zavezancev, ki so oddali obračun	129.134	134.342	138.981
Obdavčljivi promet iz obračuna DDV (mio. evrov)	119.507	123.311	123.894
Javnofinančni prihodki od DDV (mio. evrov)	4.747	5.147	5.329

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

DDV se obračunava in plačuje po splošni stopnji 22 odstotkov od davčne osnove, ta 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 petodstotni stopnji. S posebno nižjo stopnjo DDV pet 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 pri katerem gre za video ali avdio glasbene vsebine. Petodstotna stopnja DDV se uporablja tudi za dobavo tipiziranih gasilskih vozil, posebne zaščitne in reševalne opreme ter orodij za opravljanje nalog gasilstva, običajno namenjenih za uporabo pri intervencijah, ki se dobavljajo javnim gasilskim službam ali prostovoljnim gasilskim enotam v gasilskih društvih.

Pri oceni davčnega izdatka pri DDV smo upoštevali načelo široke davčne osnove. To pomeni, da vse blago in storitve, 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 obdavčeni po splošni stopnji.

Države, v katerih veljata tako splošna kot 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 davčni prihodki od DDV ostali nespremenjeni. Ta je na podlagi neuradne ocene SURS za leto 2024 obsegala 17,3 odstotka.

Preglednica 12: Davčni izdatek kot teoretični učinek zvišanja stopnje DDV za blago in storitve,[10] ki so obdavčeni po nižji, petodstotni oziroma 9,5-odstotni stopnji, na splošno 22-odstotno stopnjo, za obdobje 2022–2024, v mio. evrih

	Znesek davčnega izdatka		
Vrsta davčnega izdatka	**2022**	**2023**	**2024**
Hrana in pijača	405,3	445,9	435,4
Zdravila	136,3	146,8	167,6
Priprava jedi	119,4	116,9	131,3
Dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih	84,3	70,4	89,5
Storitve javne higiene	42,3	48,6	44,9
Medicinski pripomočki	32,2	36,5	42,3
Prevoz oseb in njihove osebne prtljage	36,6	30,1	32,4
Knjige, časopisi in periodične publikacije, razen tistih, ki v celoti ali večinoma vključujejo reklamne vsebine	32,4	30,6	28,7
Dobava vode	23,7	27,6	28,0
Uporaba športnih objektov	17,4	17,4	19,2
Stanovanja, vključno z gradnjo, obnovo in popravili	25,9	28,1	19,2
Hrana za male živali	16,6	16,8	18,5
Frizerske storitve	21,8	16,3	17,6
Vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled naravnih znamenitosti ter podobne kulturne in športne prireditve	12,9	10,8	13,5
Živali za pitanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmacevtska sredstva in podobno	11,3	11,1	11,0
Obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave	6,6	7,9	7,3
Dobava lončnic, sadik, rezanega cvetja	7,7	7,3	6,8
Čiščenje oken in zasebnih gospodinjstev	6,6	8,2	6,5
Tipizirana gasilska oprema		2,0	5,7
Storitve pokopa in upepelitve	5,2	5,5	5,2
Manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjskega perila	1,2	1,1	1,3
Storitve domačega varstva (kot pomoč na domu in varstvo otrok, skrb za starejše, obolele ali invalide)	1,4	1,5	0,2
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
SKUPAJ	**1.047**	**1.087**	**1.132**

Viri: FURS in SURS ter lastni izračuni MF.

V preglednici 12 so prikazani učinki zvišanja znižanih davčnih stopenj DDV (pet odstotkov in 9,5 odstotka) na splošno 22-odstotno davčno stopnjo. Največji davčni izdatek med izdelki in storitvami, obdavčenimi po nižji stopnji, je bila v letu 2024 skupina hrana in pijača, in sicer 435 mio. evrov. To je bilo za 2 odstotka manj kot v letu 2023, a za 7 odstotkov več kot v letu 2022. Sledila sta davčni izdatek nižje stopnje za zdravila s 168 mio. evrov in davčni izdatek nižje stopnje za pripravo jedi s 131 mio.

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

evrov. Znesek davčnega izdatka za hrano in pijačo je bil večji od skupnega zneska davčnih izdatkov za preostale skupine blaga in storitev (398 mio. evrov).

Skupni znesek davčnega izdatka pri DDV za leto 2024 se je v primerjavi z letom prej povečal za 4,1 odstotka ali za 45 mio. evrov. Pri oceni davčnega izdatka znižanih stopenj DDV smo se vedno močno oprli na izračune SURS o končni porabi, ki je predmet DDV, oziroma na podatke iz poročila o DDV. Ker SURS tega poročila ne objavlja več, smo oceno za leto 2024 pripravili na podlagi ocen, ki jih SURS pripravlja za lastne potrebe, vendar niso javno objavljene.

Zneska v preglednici 12 ne smemo razlagati kot zneska, za katerega bi se povečali prihodki državnega proračuna od DDV, če bi veljala višja stopnja, ampak samo kot njegov približek. Pri tem je treba opozoriti, da sprememba davčne stopnje pri posamezni vrsti blaga ali storitve za končne potrošnike ne bi nujno pomenila zvišanja drobnoprodajnih cen izdelkov za natančno toliko, kolikor bi se zvišal davek. Prav tako ne moremo vedeti, kakšen bi bil odziv potrošnikov, predvsem pa bi se zaradi 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.

Državni zbor je avgusta 2022 sprejel začasno znižanje stopenj DDV z 22- na 9,5-odstotno na električno energijo, zemeljski plin ter les za kurjavo in daljinsko ogrevanje. Znižanje je veljalo od 1. septembra 2022 do 31. maja 2023, njegov ocenjeni finančni učinek pa so bili 130 mio. evrov nižji prihodki od DDV za celotno obdobje devetih mesecev. Začasne spremembe stopnje ne štejemo med davčne izdatke, zato niso vključeni v preglednico 12.

Med davčne izdatke štejemo tudi oprostitev DDV za letalske prevoze zunaj Slovenije. Če odštejemo potrošnjo zavezancev za DDV (podjetij), ki bi DDV lahko odbijali, je potrošnja za te storitve v letu 2019 po oceni FURS obsegala približno 150 mio. evrov. Ob upoštevanju 22-odstotne stopnje bi tako davčni izdatek iz tega naslova znašal 33 mio. evrov. Ocenjujemo, da je bil za leto 2024 obseg tega izdatka primerljiv z letom 2019. Ker gre za grobo oceno s številnimi poenostavljenimi predpostavkami, tega zneska nismo vključili v preglednico 12.

1.6 Davek na motorna vozila

Davek na motorna vozila (v nadaljnjem besedilu: DMV) je bil v Sloveniji uveden leta 1999, v letu 2006 pa je bil sprejet spremenjeni Zakon o davku na motorna vozila (v nadaljnjem besedilu: ZDMV), pozneje je bila ureditev še nekajkrat dopolnjena in spremenjena (v letih 2010 in 2012). Leta 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 lastnosti vozila, brez njegove prodajne cene. Pri določitvi davka se upoštevajo vrsta goriva, izpust CO_2, moč motorja in emisijski standard EURO. Določena je bila prenovljena lestvica, ki upošteva novo metodo merjenja izpusta CO_2 pri novih vozilih in uveljavitev novih emisijskih standardov EURO.

Zaradi te prenove obdavčitve motornih vozil se je skupni znesek pobranega davka v letu 2021 v primerjavi z letom prej zmanjšal za polovico (s 26,3 na 13,8 mio. evrov). To je pomenilo manj kot petino zneska, pobranega v letu 2008, ko je bil ta največji doslej (71 mio. evrov). V letu 2024 je ta znesek znašal 20,4 mio. evrov. Leta 2008 so davki od prometa motornih vozil pomenili 0,5 odstotka davčnih prihodkov konsolidirane globalne bilance javnega financiranja v Sloveniji, v letu 2024 pa le še 0,1 odstotka.

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

1) oprostitev DMV za vozila s petimi sedeži ali več, kupljena za prevoz velikih družin, ki imajo tri ali več kot tri otroke;
2) oprostitev DMV za vozila, kupljena za prevoz invalidov;

3) oprostitev 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: Število upravičencev izbranih davčnih ugodnosti pri DMV in znesek davčnega izdatka po letih

	2022	2023	2024
Število upravičencev	**625**	**678**	**705**
vozila za prevoz družin s tremi ali več kot tremi otroki	455	473	530
vozila diplomatov	41	55	45
vozila za prevoz invalidov	129	150	130
Znesek davčnega izdatka (v mio. evrov)	**0,17**	**0,18**	**0,18**
vozila za prevoz družin s tremi ali več kot tremi otroki	0,13	0,14	0,14
vozila diplomatov	0,01	0,03	0,01
vozila za prevoz invalidov	0,02	0,01	0,03

Vir: FURS.

Znesek davčnega izdatka je pri DMV v primerjavi z drugimi davki, obravnavanimi v tem poročilu, veliko nižji. Vzrok je v nizki davčni obremenitvi prometa z motornimi vozili. Davčni izdatki pri DMV se v letu 2024 v primerjavi z letom prej niso zaznavno spremenili. Po prenovi sistema obdavčitve motornih vozil je znesek enkratnega davka zelo nizek v primerjavi z vrednostjo vozila. Povprečna vrednost DMV za zavezance, ki jim je bila odobrena zahteva za vračilo, je pri vozilih za prevoz družin z najmanj tremi otroki 269 evrov na vozilo, pri vozilih diplomatov 137 evrov in za prevoz invalidov 206 evrov na vozilo. Ta vrednost je nižja od enega odstotka nakupne cene vozil, zato ocenjujemo, da del upravičencev do vračila DMV niti ni vložil zahteve za uveljavljanje te pravice, saj so bili zneski vračila nižji od sto evrov in so obsegali manj kot nekaj desetink odstotka vrednosti novega avtomobila. To bi lahko delno pojasnilo zmanjšanje števila zahtevkov po prenovi sistema DMV, saj je bil še v letu 2020 davčni izdatek na upravičenca oziroma vozilo 1.354 evrov, torej več kot petkrat višji kot v letu 2024, ko je znašal 249 evrov.

Zaradi boja proti podnebnim spremembam pričakujemo, da se bo v prihodnjih letih obdavčitev motornih vozil precej spremenila, čeprav je bolj smiselno, da se bolj obdavči uporaba motornih vozil, in ne nakup, ki je predmet 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 pri električnih vozilih izpusti CO_2, ki so glavni dejavnik za določitev obdavčitve, nastajajo pri delu proizvodnje električne energije, in ne pri njeni porabi. Zato tega izdatka nismo vključili v preglednico, lahko pa ga okvirno ocenimo. Povprečni znesek DMV za nova vozila z bencinskim ali dizelskim gorivom je v letu 2024 znašal 179 evrov. Ob upoštevanju, da je bilo v letu 2024 prvič registriranih približno 4.600 električnih osebnih vozil, večinoma novih, davčni izdatek ocenjujemo na 0,8 mio. evrov. Ta znesek lahko razumemo tudi kot znesek skupne spodbude, ki je bila po ZDMV-1 namenjena za nakupe električnih avtomobilov.

2. GLAVNE UGOTOVITVE

Davčni izdatki so lahko le ena od spodbud, a ta ni vedno enako učinkovita kot spodbuda, ki je bolj neposredna. V prejšnjih letih in desetletjih so bili na podlagi sistema različnih davčnih izjem za posamezne skupine zavezancev uvedeni ukrepi z različnimi cilji ekonomske in socialne politike. Taki ukrepi največkrat zmanjšajo preglednost davčnega sistema, s tem pa tudi ustvarjajo razmere za čedalje manj pravično porazdelitev davčnega bremena glede na različna merila. Ob tem se postavlja vprašanje glede učinkovitosti takega sistema in odpira ključno vprašanje, ali so bili cilji, predvideni s temi ukrepi,

doseženi. Z vidika ekonomske učinkovitosti in tudi socialne pravičnosti so davčni izdatki del davčne politike, ki v številnih primerih ni najbolj zaželena, 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 treba spremljati učinke tako pri davčnih izdatkih kot tudi pri proračunskih odhodkih in na podlagi tega po potrebi spreminjati zakonodajo. Ob tem je za dosego 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 razvejen. To pomeni, da je veliko vrst davčnih izdatkov v okviru posameznih vrst davkov. Nizke efektivne davčne stopnje po posameznih davkih kažejo, da je v davčnem sistemu na voljo veliko olajšav in znižanj davčne osnove. Tako je zaradi prepogostega namena doseganja različnih (nedavčnih) ciljev z davčnimi spodbudami, zaradi česar je sistem postal 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.

Dohodnina je sploh posebno področje, saj obdavčitev temelji na progresivnosti obdavčitve dohodkov. Država skuša z različnimi olajšavami pravično porazdeliti davčno breme med posamezniki. Treba se je zavedati nevarnosti, povezanih z davčnimi izdatki na tem področju, in sicer opozarjamo zlasti na zmanjšanje spodbud za zaposlovanje, izkoriščanje socialne politike ter znižanje javnofinančnih prihodkov.

Trošarinska politika ima običajno dva pomembna cilja. Prvi je, da obdavčitev trošarinskih izdelkov nadomešča nekdanje državne monopole in je zato pomemben stabilni vir financiranja javne porabe. Drugi je, da se z obdavčitvijo upošteva želja po zmanjšanju porabe posameznih vrst izdelkov zaradi njihove škodljivosti. Oba cilja sta prepletena in si včasih tudi nasprotujeta, zato je določitev trošarinskih stopenj vedno odvisna od družbenega dogovora oziroma ciljev, ki jih želimo doseči. Z uveljavljanjem izjem pri obdavčitvah se dopuščajo možnosti tudi za druge cilje v okviru kmetijske, gospodarske in socialne politike ter se pri tem zagotavlja konkurenčnost posameznim sektorjem, v katerih sosednje države dopuščajo izjeme pri obdavčitvi. Pasti davčnih izdatkov na tem področju so uveljavljanje spodbud zavezancev za energente, ki se uporabljajo za zasebne namene, povečanje porabe energentov ter s tem obremenjevanje okolja in povečanje uporabe zdravju škodljivega blaga.

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

V zadnjih letih so izredne razmere (pandemija, energetski krizi, inflacija, naravne nesreče, povezane s podnebnimi spremembam) in tudi čedalje večje potrebe po sredstvih za obrambo, po krepitvi odpornosti zdravstvenega sistema, vzdržnosti sistemov socialne varnosti ter zelenega prehoda, dodatno obremenile javne finance. Za srednjeročno vzdržnost javnih financ bodo zelo verjetno 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 s pomembnimi javnofinančnimi učinki. Prav zato je ključna tudi vsakoletna priprava poročila o pregledu davčnih izdatkov, saj ti pomenijo velik izpad prihodkov, hkrati pa niso vedno učinkoviti pri doseganju želenih ciljev.

V okviru davčne politike je treba upoštevati dva glavna cilja: na eni strani imeti stabilne in predvidljive javnofinančne prihodke, s katerimi se lahko spoprimemo z izzivi, povezanimi z zagotovitvijo financiranja (čedalje večjih) družbenih potreb za prihodnja desetletja (opozorimo lahko tako na zdravstvo, dolgotrajno oskrbo kot tudi pokojnine, zeleni prehod in drugo), na drugi strani pa povzročiti čim manj škodljivih vplivov na naložbe, zaposlenost, produktivnost in potrošnjo. Ustrezna davčna politika na področju davčnih izdatkov lahko hkrati zagotovi zvišanje javnofinančnih prihodkov ter učinkovitost, preglednost in pravičnost davčnega sistema. Širjenje davčne osnove z zmanjševanjem davčnih izdatkov je lahko ena od rešitev za doseganje srednjeročne vzdržnosti. Poleg tega je zelo pomembno tudi plačevanje davka po ekonomski moči, kar pomeni vštevanje več vrst dohodkov v obdavčitev (na ravni dohodnine primeroma vsa povračila stroškov, povezanih z delom), pri čemer je treba zagotoviti, da ustrezni obseg dohodkov ostane neobdavčen. S tem zagotovimo enako obravnavo vseh dohodkov, hkrati pa, kar je še pomembnejše, davčni sistem naredimo preglednejši ob zagotavljanju višjih javnofinančnih prihodkov.

Glede na navedeno je smiselno premisliti o tem, ali so koristi posameznih davčnih izdatkov približno enakovredne izgubi javnofinančnih prihodkov, ki izhajajo iz teh izdatkov. Ta premislek bo še posebej pomemben v prihodnjih letih, saj bo treba okrepiti davčne vire tako, da se bo čim manj zavirala gospodarska rast in hkrati zagotavljalo spopadanje s prihodnjimi izzivi.