



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 2022

Pripravil:

Sektor za analize in koordinacijo davčne politike

september 2024

Kazalo vsebine

UVOD	3
1 ANALIZA DAVČNIH IZDATKOV V SLOVENIJI	4
1.1 Dohodnina	5
1.2 Dohodnina od dohodkov iz dejavnosti	9
1.3 Davek od dohodkov pravnih oseb.....	12
1.4 Trošarine	15
1.5 Davek na dodano vrednost.....	19
1.6 Davek na motorna vozila	21
2 POVZETKI IN KLJUČNE UGOTOVITVE	22

UVOD

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

V Sloveniji veljajo številne davčne spodbude, zlasti v obliki različnih olajšav, oprostitev, nižjih stopenj oziroma drugih odstopanj od širše opredeljene davčne osnove, ki so del davčnega sistema. To pomeni, da davčne spodbude na eni strani posameznim zavezancem znižujejo njihove davčne obveznosti, medtem ko so lahko na drugi strani 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 ali dohodkov oziroma za izbrano skupino davkoplačevalcev;
- *odloga plačila davka*: odlog plačila davčne obveznosti.

Čeprav je opredelitev davčnega izdatka med državami enaka, 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 ocene 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 gospodarskih 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 doseganja zastavljenih 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 oženja davčne osnove pogosto vodijo do višjih davčnih stopenj, ki bremenijo vse subjekte, še posebej 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 neprijubljena 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. Ocena izgube prihodkov po posameznih izdatkih ne pomeni nujno, 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 2020–2022, v mio evrov in odstotkih BDP

	2020		2021		2022	
	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP	Prihodki	% BDP
DAVČNI PRIHODKI	16.460	31,5 %	18.786	35,9 %	20.557	36,0 %
Dohodnina	2.139	4,1 %	2.439	4,7 %	2.516	4,4 %
Davek od dohodkov pravnih oseb	891	1,7 %	1.245	2,4 %	1.310	2,3 %
Trošarine	1.398	2,7 %	1.502	2,9 %	1.543	2,7 %
Davek na dodano vrednost	3.528	6,7 %	4.231	8,1 %	4.747	8,3 %
Davki od prometa motornih vozil	33	0,1 %	14	0,0 %	18	0,0 %
Bruto domači proizvod	47.045		52.279		57.038	

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 2020–2022 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		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Dohodnina	1.136	1.194	1.246	6,9%	6,4%	6,1%	2,41%	2,28%	2,18%
Davek od dohodka iz dejavnosti	18	23	32	0,1%	0,1%	0,2%	0,04%	0,04%	0,06%
Davek od dohodkov pravnih oseb	255	347	383	1,6%	1,8%	1,9%	0,54%	0,66%	0,67%
Trošarine	191	187	146	1,2%	1,0%	0,7%	0,41%	0,36%	0,26%
Davek na dodano vrednost	839	916	1.029	5,1%	4,9%	5,0%	1,78%	1,75%	1,80%
Davki od prometa motornih vozil	1	0	0	0,0%	0,0%	0,0%	0,00%	0,00%	0,00%
SKUPAJ	2.441	2.667	2.836	14,8%	14,2%	13,8%	5,19%	5,10%	4,97%

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 2020–2022.

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 in 131/23 – ZORZFS; 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 2022 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;
- za zavezance po dopolnjenem 70. letu starosti;
- za zavezance, ki prostovoljno opravljajo operativne naloge zaščite, reševanje in pomoči.

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 dohodnina v skladu z 20. do 34. členom ZDoh-2, dohodki, od katerih se ne plača dohodnina v zvezi z opravljanjem osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti, in tako dalje.

Preglednica 3: Osnovni podatki iz odmere dohodnine v obdobju 2020–2022, v mio evrov

	2020	2021	2022
Število zavezancev	1.539.685	1.549.617	1.562.779
Dohodek	24.998	27.099	28.998
Davčna osnova	11.356	12.835	13.184
Dohodnina	2.139	2.439	2.516
Dohodek na zavezanca (EUR/zav.)	16.236	17.487	18.555
Dohodnina na zavezanca (EUR/zav.)	1.389	1.574	1.610
Povprečna dohodninska stopnja	18,8 %	19,0 %	19,1 %

Vir: Odmera dohodnine za leta 2020–2022, FURS, lastni preračuni MF.

V letu 2022 je imelo v skladu z ZDoh-2 obdavčljive dohodke 1.562.779 davčnih zavezancev, ki so tudi prejeli odločbo o odmeri dohodnine. V primerjavi z odmero dohodnine za leto 2021 se je število zavezancev povečalo za 0,8 odstotka, odmerjena dohodnina pa je bila v letu 2022 višja za 77 mio evrov oziroma 3,2 odstotka. Relativno nizko rast dohodnine kljub visoki stopnji zaposlenosti pripisujemo splošni davčni razbremenitvi, ki je bila uvedena s spremembo Zakona o dohodnini v začetku leta 2022.

Tako se je dohodek na zavezanca dvignil za 3,1 odstotka oziroma za dobrih 1.000 evrov, dohodnina na zavezanca pa le za 2,3 odstotka oziroma za 36 evrov. Povprečna davčna stopnja, izražena z razmerjem med dohodnino in davčno osnovo, se je dvignila za 0,1 odstotne točke.

Preglednica 4: Učinek posameznih davčnih izdatkov pri odmeri dohodnine v obdobju 2020–2022, v mio evrov

	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Olajšava za vzdrževane otroke	327.852	326.218	326.041	259,3	270,2	278,0
Izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust	809.096	821.330	840.203	225,6	255,7	271,8
Dodatna splošna olajšava	779.863	700.254	643.539	328,0	305,7	252,8
Vsi dohodki, od katerih se ne plača dohodnina v skladu z zakonom (20. do 34. člen Zdoh-2)	520.385	534.813	571.474	191,4	199,7	205,2
Izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo dela plače za poslovno uspešnost	285.339	309.251	358.683	46,2	57,0	82,2
Olajšava za zavezance po dopolnjenem 70. letu starosti			295.318			45,3
Posebna osebna olajšava za študente	79.124	88.122	95.823	19,8	24,3	28,1
Olajšava za vzdrževane družinske člane	47.589	45.534	41.585	20,2	21,3	20,8
Znižanje stopnje dohodnine od kapitalskih dobičkov po petih letih	5.829	5.641	10.005	11,7	20,0	16,7
Olajšava za vzdrževane otroke, ki potrebujejo posebno nego in varstvo	8.866	9.322	9.840	12,4	13,6	14,8
Olajšava za zavezance, ki prostovoljno opravljajo operativne naloge zaščite, reševanje in pomoči			27.867			8,9
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	58.526	57.559	57.795	8,2	8,3	8,4
Znižanje stopnje dohodnine od dobička od prodaje nepremičnin po petih letih	4.322	7.410	6.364	5,2	11,7	5,8
Olajšava za invalida s 100-odstotno telesno okvaro	3.485	3.457	3.683	1,9	2,2	2,4
Neobdavčeni znesek obresti do 1.000 evrov	406.598	336.089	332.175	4,1	3,0	2,3
Skupni dohodek iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti do najmanj 200 evrov, od katerega se ne plača dohodnina	472.892	443.277	387.999	2,0	1,7	2,2
SKUPAJ				1.136	1.194	1.246

Vir: Odmere dohodnine za leto 2020–2022, FURS, lastni izračuni MF.

V letu 2022 je 326.041 zavezancev uveljavljalo olajšavo za vzdrževane otroke, katere davčni izdatek je znašal 278 mio evrov. Drugi največji delež davčnega izdatka je pomenil izvem dohodka iz davčne osnove od dohodka iz delovnega razmerja za izplačilo regresa za letni dopust, ki so ga izkoristili 840.203 zavezanci za dohodnino v skupnem znesku 272 mio evrov. Dodatna splošna olajšava, ki je bila pri dohodnini največji davčni izdatek v preteklih letih, je bila v letu 2022 šele tretji največji davčni izdatek pri dohodnini z 252 mio evri. Za upad zneska za 17 odstotkov glede na leto 2021 sta dva razloga. Prvi je zvišanje plač, predvsem minimalne plače, kar je povzročilo, da je bilo na eni strani manj zavezancev upravičenih do te olajšave, na drugi strani pa je bil njen znesek nižji. Drugi razlog je sprememba Zakona od dohodnini, s katero se je za leto 2022 zvišala splošna davčna olajšava s 3.500 na 4.500 evrov. Tako so nekateri zavezanci že z uveljavljanjem splošne davčne olajšave znižali svojo obveznost na nič in tako niso uveljavljali dodatne splošne olajšave, nekateri drugi zavezanci pa so, prav tako zaradi višje splošne olajšave, potrebovali nižji znesek dodatne splošne olajšave, da so svojo davčno obveznost

znižali na nič. Pri tem opozarjamo, da splošne davčne olajšave ne štejejo med davčne izdatke, saj jo lahko uveljavljajo vsi zavezanci za dohodnino.¹

V letu 2022 je bilo izplačanega za 1.132 mio evrov regresa za letni dopust, oproščenega dohodnine in prispevkov za socialno varnost, kar je za 10 odstotkov več kot v letu prej in je predvsem posledica zvišanja minimalne plače, ki določa minimalno višino regresa, ter višje zaposlenosti. Ocenjujemo, da je v letu 2022 izdatek pomenil za približno 272 mio evrov nižje javnofinančne prihodke iz naslova dohodnine, kar je drugi največji izdatek pri dohodnini. Pri tem nismo upoštevali, da je davčni izdatek pri izplačilu regresa tudi oprostitev plačila prispevkov za socialno varnost (tako za delodajalce kot delojemalce), saj v tem poročilu ti niso zajeti. 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 oprostitve dohodnine in prispevkov za socialno varnost regresa za letni dopust 555 mio evrov.

V letu 2022 sta bili k davčnim izdatkom dodani dve novi olajšavi. Prva je olajšava za zavezance po dopolnjenem 70. letu starosti, ki jo je uveljavljalo skoraj 300.000 zavezancev in je znižala njihovo davčno obveznost za 45,3 mio evrov, druga pa je olajšava za zavezance, ki prostovoljno opravljajo operativne naloge zaščite, reševanje in pomoči, ki jo je uveljavljalo 27.867 zavezancev in je v povprečju znižala dohodnino zavezancu za 321 evrov (skupno 8,9 mio evrov). Zaradi narave davčnega izdatka so zavezanci z najvišjimi dohodki bolj znižali svojo davčno obveznost kot tisti z nižjimi dohodki. Tako je 66 zavezancev, ki so v najvišjem dohodninskem razredu, z uveljavljanjem te olajšave plačalo 675 evrov manj dohodnine, 4.813 zavezancev, ki so v najnižjem dohodninskem razredu, pa je znižalo svojo davčno obveznost za manj kot 240 evrov.

Ocena davčnih izdatkov, za katere so na voljo podatki in jih zato lahko ocenimo, je 1.246 mio evrov za leto 2022. Od tega 660 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, kot tudi izdatki povezani z dohodki iz kapitala in oprostitve), pa je 586 mio evrov.

Višine davčnega izdatka zaradi oprostitve dohodnine od prodaje nepremičnine v primeru, da zavezanec v njej prebiva vsaj 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.

V okviru dohodkov iz delovnega razmerja prejemajo 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 drugi. 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 2022 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 (1.630 mio evrov). Če za izplačila ne bi veljalo, da se od njih ne plača dohodnina, bi bili javnofinančni prihodki iz naslova dohodnine višji za okoli 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 1,2 milijarde evrov. Vendar tega zneska ni smiselno razumeti kot izgubljeni javnofinančni prihodek, ampak kot način, kako bi lahko drugače razporedili davčno breme med zavezanci.

¹ Podrobnejši podatki so na voljo v poročilu Osnovni statistični podatki iz odločb odmere dohodnine za leto 2022, str. 15–18 (<https://www.gov.si/assets/ministrstva/MF/Davcni-direktorat/DOKUMENTI/Osnovni-statisticni-podatki-iz-odlocb-odmere-dohodnine-za-leto-2022.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 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, 105/22 – ZZNŠPP in 12/24; 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 zavezanci uveljavljajo 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 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 uveljavljenih zgoraj naštetih 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 omogoča zavezancem, da svojo davčno osnovo ugotavljajo na podlagi dejanskih prihodkov in normiranih odhodkov (v nadaljevanju bomo to skupino zavezancev imenovali »normiranci«). To je še posebej ugodno za zavezance, ki imajo dejanske odhodke precej nižje od 80 odstotkov prihodkov, kar je pogosto v delovno intenzivnih panogah. Ker zavezancem za davčne namene ni treba poročati o dejanskih odhodkih, izračun velikosti tega izdatka ni mogoč.

Preglednica 5: Osnovni obračunski podatki dohodnine od dohodka iz dejavnosti za obdobje 2020–2022, v mio evrov

Postavka	Število obračunov z izpolnjenim poljem			Skupni znesek v mio evrih		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Št. predloženih obračunov DDD	126.533	130.412	139.408			
<i>od tega normiranci</i>	65.460	71.001	80.536			
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	120.769	124.595	133.201	6.724,8	7.751,9	9.084,5
<i>od tega normiranci</i>	61.657	67.181	76.436	1.395,5	1.781,3	2.224,1
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	122.007	125.829	134.403	6.085,8	6.911,0	8.013,3
DAVČNA OSNOVA	104.352	111.235	124.613	737,6	920,7	1.129,4
<i>od tega normiranci</i>	61.651	67.167	76.433	309,4	415,9	522,1
DAVČNA IZGUBA	17.632	14.617	9.851	96,6	77,3	56,3
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave	14.229	17.473	19.561	62,1	83,4	110,5
OSNOVA ZA DOHODNINO (izračun dohodnine na letni ravni)	104.338	111.215	124.600	675,4	837,3	1.018,9
<i>od tega normiranci</i>	61.651	67.167	76.433	309,4	415,9	522,1
OSNOVA ZA AKONTACIJO DOHODNINE	21.653	24.035	25.885	219,8	265,3	299,0
DAVČNA OBVEZNOST	83.159	91.074	102.188	116,5	150,7	179,1
<i>od tega normiranci</i>	61.564	67.104	76.376	61,8	83,0	104,3
Efektivna davčna stopnja				15,8%	16,4%	15,9%
Povprečna davčna stopnja brez normirancev				24,9%	25,5%	25,0%

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

V letu 2022 so zavezanci za davek od dohodkov iz dejavnosti oddali 139.408 davčnih obračunov, od tega je bilo 80.536 obračunov normirancev. Pozitivno davčno osnovo je ugotovila večina oziroma 124.613 zavezancev. Če izločimo normirance, je od 48.180 zavezancev s pozitivno davčno osnovo 19.561 uveljavljalo zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave iz naslova opravljanja dejavnosti v višini 110 mio evrov.

Preglednica 6: Učinek posameznih vrst olajšav, ki so jih uveljavljali zavezanci, ki so opravljali dejavnost v obdobju 2020–2022, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Olajšava za investiranje po 66.a členu Zdoh-2	9.315	11.344	12.067	14,04	17,76	24,67
Pokrivanje izgube	3.131	5.224	6.508	1,76	3,42	4,83
Olajšava za zaposlovanje invalidov	457	460	478	0,79	0,95	1,04
Olajšava za zavezanca invalida	423	452	512	0,34	0,37	0,44
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene in podobne namene	3.432	3.889	4.097	0,20	0,24	0,32
Olajšava za zaposlovanje	25	42	173	0,02	0,05	0,22
Olajšava za vlaganje v digitalni in zeleni prehod po 65.a členu ZDoh-2			59			0,17
Posebna osebna olajšava	270	264	300	0,10	0,11	0,13
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne, športne namene in izplačila prostovoljnim društvom ter podobno	515	577	923	0,03	0,04	0,11
Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 61. člena Zdoh-2	5	4	4	0,15	0,14	0,09
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	206	204	185	0,09	0,09	0,09
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	118	155	151	0,01	0,02	0,03
Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015 (Pomurje)	13	2	0	0,02	0,00	0,00
Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015 (Pomurje)	16	0	0	0,04	0,00	0,00
SKUPAJ				17,6	23,2	32,1

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 2022 je znašal 32,1 mio evrov, kar je za 39 odstotkov več kot v letu 2021. Glavna razloga za zvišanje glede na leto 2021 sta boljše poslovanje zavezancev in povečanje investicijskih vlaganj po zmanjšanju omejitev ob pandemiji. Večina skupnega davčnega izdatka se nanaša na olajšavo za investiranje – 24,7 mio evrov v letu 2022.

V letu 2022 so v veljavo stopile tudi spremenjene olajšave za donacije, ki vključujejo tudi izplačila izvajalcem programa vrhunškega športa za vlaganja v vrhunski šport in izplačila namenjena odpravi posledic epidemije. Celotni znesek uveljavljene olajšave za nove namene je pri zavezancih za davek od dohodkov iz dejavnosti znašal 7.144 evrov, kar je znižalo davčno obveznost 11 zavezancev za okoli 2.000 evrov skupaj, v povprečju torej manj kot 200 evrov na zavezanca. Tega zneska zaradi majhnosti nismo vključili v Preglednico 6, a z njegovo omembo opozarjamo na to, kako stroškovno neučinkovito je lahko dodajanje novih davčnih olajšav.

Leto 2020 je bilo prvo leto, ko je število normirancev preseglo število zavezancev, ki ugotavljajo svojo davčno osnovo na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, v letu 2022 pa je število normirancev že za 38 odstotkov preseglo število zavezancev, ki so ugotavljali 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 zrastle prav vsako leto in dosegel 58 odstotkov v letu 2022. Kot 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 2022 za 104 mio evrov davčne obveznosti. Ob predpostavki, da jim taka ureditev omogoča znižanje obveznosti za eno tretjino,² bi davčni izdatek znašal približno 52 mio evrov, kar je skoraj dvakratnik zneska skupnega davčnega izdatka zaradi uveljavljanja davčnih olajšav preostalih 42 odstotkov zavezancev, ki niso normiranci. Znesek tako izračunane davčne ugodnosti se je glede na leto 2021 (42 mio evrov) zvišal za četrtno.

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 2020–2022 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 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 zmanjšujejo svojo davčno osnovo tudi zaradi pokrivanja davčne izgube, kar je ugodnost, ki jo tudi lahko štejemmo za obliko davčnega izdatka. Od leta 2020 skupna višina uveljavljanih davčnih olajšav, navedenih v predhodnem odstavku, skupaj z zmanjšanjem davčne osnove zaradi pokrivanja davčne izgube ne sme presegati 63 odstotkov davčne osnove.

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, natančen izračun ni mogoč.

Preglednica 7: Obračunski podatki DDPO za obdobje 2020–2022, v mio evrov

Postavka	Število obračunov z izpolnjenim poljem			Skupni znesek v mio evrov		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Št. predloženih obračunov DDPO	106.369	107.545	108.643			
DAVČNO PRIZNANI PRIHODKI	79.978	80.512	82.505	105.784	128.909	156.774
DAVČNO PRIZNANI ODHODKI	85.972	87.417	89.110	101.511	121.960	149.913
DAVČNA OSNOVA	50.642	56.428	58.723	6.038	8.386	8.916
DAVČNA IZGUBA	33.791	29.657	29.070	1.698	1.307	1.737
Zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave, vendar največ do višine davčne osnove	34.142	39.661	41.170	1.345	1.826	2.015
OSNOVA ZA DAVEK	50.758	56.428	58.723	4.693	6.560	6.901
DAVEK	50.727	56.403	58.696	891	1.245	1.310
DAVČNA OBVEZNOST	50.710	56.390	58.677	887	1.240	1.304
Zakonsko določena stopnja davka				19%	19%	19%
Efektivna davčna stopnja				14,8%	14,8%	14,7%

Vir: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

V letu 2022 so zavezanci za DDPO oddali 108.643 davčnih obračunov, v katerih je dobra polovica zavezancev (58.723) pripoznala pozitivno davčno osnovo v višini 8.916 mio evrov. 70 odstotkov (41.170) teh zavezancev je uveljavljalo zmanjšanje davčne osnove in davčne olajšave v višini 2.015 mio evrov. To je vplivalo na znižanje dejanske stopnje obdavčitve s statutarnih 19 odstotkov na efektivnih 14,7 odstotka.

Preglednica 8: Učinek posameznih vrst olajšav in ugodnosti pri DDPO v obdobju 2020–2022, v mio evrov

Vrsta davčnega izdatka	Število zavezancev			Znesek davčnega izdatka		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Olajšava za investiranje po 55.a členu ZDDPO	21.566	25.124	25.934	112,93	157,19	175,79
Pokrivanje izgube	13.435	17.390	17.627	62,44	84,72	89,50
Olajšava za vlaganje v raziskave in razvoj po prvem stavku prvega odstavka 55. člena ZDDPO	480	507	491	38,59	55,35	55,53
Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje	2.071	2.283	2.242	18,93	23,31	23,03
Olajšava za zaposlovanje invalidov	3.273	3.634	3.593	16,16	20,30	19,74
Olajšava za donacije – izplačila za humanitarne, invalidske, socialnovarstvene in podobne namene	9.010	10.508	11.203	4,46	4,83	7,16
Olajšava za zaposlovanje iz posebej opredeljenih skupin starosti ali poklicev	111	123	870	0,10	0,11	5,01
Olajšava za vlaganje v digitalni in zeleni prehod po 55.c členu ZDDPO-2			437			3,97
Olajšava za donacije – izplačila za kulturne namene in izplačila prostovoljnim društvom in podobno	1.476	1.724	2.486	0,62	0,50	2,03
Olajšava za pripadajoči znesek dobička, ki se izplača delavcem	12	18	19	0,14	0,42	0,51
Olajšava za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju	796	972	1.064	0,25	0,41	0,46
Olajšava za donacije – izplačila izvajalcem programa vrhunškega športa za vlaganje v vrhunski šport, opredeljenim z zakonom, ki ureja šport (druga alineja drugega odstavka 59. člena ZDDPO-2)			67			0,09
Zmanjšanje davčne osnove za prejete obresti od kratk. in dolg. vr. pap. RS in občin	7	9	15	0,03	0,01	0,06
Olajšava za zaposlovanje po 5. členu ZRPPR1015	20	5	0	0,10	0,03	0,00
Olajšava za investiranje po 6. členu ZRPPR1015	52	1	0	0,74	0,02	0,00
SKUPAJ				255,5	347,2	382,9

Vir: Obračuni DDPO, FURS; lastni preračuni MF.

Skupni znesek vseh davčnih izdatkov za leto 2022 je 383 mio evrov in je za 10 odstotkov oziroma 36 mio evrov višji kakor v letu 2021. Glavni razlog je dvig oziroma povrnitev investicijskih vlaganj po zmanjšanju omejitvenih ukrepov vlade zaradi pandemije.

Največji del davčnega izdatka v letu 2022 se nanaša na olajšavo za investiranje – 176 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 491 zavezancev je uveljavilo davčno ugodnost v višini 56 mio evrov, kar znaša več kot 113.000 evrov na zavezanca. Povprečni znesek davčnega izdatka na zavezanca preostalih glavnih olajšav je približno 5.000 evrov na zavezanca.

Za boljšo predstavo o velikosti zneska davčnih izdatkov na področju DDPO izpostavljam podatek, da je znesek večji, kot je bila v letu 2022 realizacija odhodkov proračuna Ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo – 336 mio evrov. Z drugimi besedami: če bi se odločili, da namesto davčnih spodbud zavezancev za DDPO namenimo neposredne denarne spodbude, bi se proračun Ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo lahko več kot 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 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,³ ki ureja obdavčitev energentov in električne energije (v nadaljnjem besedilu: po ED));
- ki se porabijo za proizvodnjo električne energije (po ED);
- ki se porabijo v prostorih proizvajalca energentov za proizvodnjo energentov, razen če so bili porabljeni kot pogonsko gorivo za prevozna sredstva (po ED);
- ki se porabijo za druge namene, in ne kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje (po ED);
- ki se porabijo za proizvodnjo drugih nekovinskih mineralnih izdelkov (po ED);
- ki se porabijo za dvojno rabo, na primer kot gorivo za ogrevanje in hkrati za namen, ki ni pogon ali ogrevanje (uporaba energentov za kemijsko redukcijo, uporaba v elektrolitskih in metalurških procesih in podobno) (po ED);

oziroma oprostitvev trošarine za električno energijo:

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

Vendar pri obdavčitvi energentov in električne energije med davčne izdatke ne štejemo oprostitev, ki so izvzete iz obdavčitve v skladu z evropsko direktivo (v besedilu označeno s »po ED«), saj gre za obvezne oprostitve. Kljub temu smo nekatere zneske oprostitev navedli v preglednici, ker menimo, da so zanimiva informacija o tem, 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 do 31. 12. 2022;⁴
- gorivo, uporabljeno za industrijsko-komercialni namen, v višini 50 odstotkov zneska trošarine.

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

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

Za vse trošarinske izdelke velja oprostitvev pri uporabi za službene potrebe diplomatskih predstavništev, konzulatov in mednarodnih organizacij (po ED). Poleg tega ZTro-1 tako imenovanim malim

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

⁴ S 1. 1. 2023 se je pravica do vračila plačane trošarine za gorivo za pogon kmetijske in gozdarske mehanizacije nadomestila s pravico do nakupa označenega plinskega olja za ogrevanje.

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 2020–2022, v mio evrov

Postavka/leto	2020	2021	2022
Obračunana trošarina	1.398,4	1.501,6	1.543,5
od tega na energente in električno energijo	882,7	961,6	947,5
od tega na alkoholne pijače	112,2	117,8	124,7
od tega od tobačnih izdelkov	403,6	422,2	471,3
Vračila trošarin	61,7	65,0	29,9
od tega na energente in električno energijo	60,2	63,8	29,0
od tega na alkoholne pijače	0,9	0,9	0,5
od tega od tobačnih izdelkov	0,7	0,2	0,4
Obračunana trošarina, zmanjšana za vračila	1.336,7	1.436,7	1.513,6
od tega na energente in električno energijo	822,5	897,8	918,5
od tega na alkoholne pijače	111,3	116,8	124,2
od tega od tobačnih izdelkov	402,9	422,0	470,9

Vir: FURS, obračuni trošarin, vračila.

Glavni vir prihodkov iz trošarin so energenti in električna energija, v letu 2022 je bilo obračunanih 947 mio evrov trošarin za to skupino, kar je 61 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 2021 se je obračunana trošarina od energentov in električne energije v letu 2022 znižala za 1,5 odstotka, kar pripisujemo znižanju zneska trošarin na glavne energente zaradi energetske krize, povezane z začetkom vojne v Ukrajini. Količine bencina, od katerega so se obračunale trošarine, so bile v letu 2022 najvišje po letu 2016, količine plinskega olja za pogon pa najvišje, odkar jih spremljamo. Količine obeh vrst pogonskih goriv skupaj so bile višje za 16 % glede na leto 2021 in 9 % glede na leto 2019, ki je pred tem veljalo za rekordno leto. Znesek znižanja trošarinske stopnje je tako več kot nadomestil zvišanje samih količin glavnih dveh energentov, tako da skupni znesek realiziranih trošarin pred vračili ni dosegel zneskov iz leta prej. Če upoštevamo še vračila trošarin, je bil znesek pobranih trošarin na energente in električno energijo v letu 2022 za 2,3 odstotka višji kot leto prej, a za skoraj 10 odstotkov nižji kot v letu 2019 ali za 12 odstotkov nižji kot v letu 2017. Povprečni znesek trošarine na bencin je bil v letu 2022 0,3621 evra na liter, v letu 2017 pa 0,5078 evra na liter (40 odstotkov višji).

Preglednica 10: Vračila trošarin, znižane stopnje in oprostitve trošarin kot davčni izdatki po posameznih vrstah v obdobju 2020–2022, v mio evrih

Vrsta davčnega izdatka	Število upravičencev			Znesek davčnega izdatka		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Ničelna trošarina na vino				110,5	103,1	102,9
Vračilo trošarine za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo (70 %)	31.907	31.856	30.355	19,7	19,8	16,9
Oprostitev trošarine za energente, uporabljene za skupno proizvodnjo toplotne in električne energije (kogeneracijo)				16,8	16,0	11,1
Vračila trošarine za statične delovne stroje, stroje v gradbeništvu in strojogradnji in podobno (50 %)	465	464	455	7,0	7,9	7,3
Vračilo trošarine za plinsko olje za pogonski namen (t. i. shema komercialni dizel)	4.588	4.578	2.815	30,0	32,2	2,3
Znižana trošarina na električno energijo za večje porabnike (nad 10.000 MWh/leto)				3,0	3,0	1,5
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo arom in brezalkoholnih pijač (do 1,2 % vol.)				0,9	1,0	1,2
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce piva (50 %)	92	87	91	0,7	0,8	1,1
Oprostitev trošarine za energetska intenzivna podjetja (samo energenti)				1,9	2,3	1,0
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo živil				0,6	0,6	0,5
Oprostitev trošarine na alkohol za proizvodnjo kisa				0,2	0,2	0,2
Znižana trošarina na alkohol za male proizvajalce žganja (50 %)	359	241	317	0,1	0,1	0,1
SKUPAJ				191,4	187,0	146,2

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

Skupni znesek davčnih izdatkov pri trošarinah je v letu 2022 znašal 146 mio evrov in je bil za 41 mio evrov nižji kakor v letu 2021, kar je posledica nižjih trošarinskih stopenj pri energentih.

Največji davčni izdatek pri trošarinah se nanaša na ničelno stopnjo trošarine na vino. Izdatek smo s tem poročilom prvič uvrstili v preglednico 10 ter ga ocenili tudi za leti 2020 in 2021. Trošarinske stopnje za alkoholne pijače so za večino skupin povsem primerljive:⁵ 1.200 evrov za hektoliter čistega alkohola pri pivu (polovico manj za tako imenovane male pivovarje), 1.320 evrov za hektoliter čistega alkohola pri žganih pijačah (polovico manj za tako imenovane male žganjekuhe) in 132 evrov za hektoliter vmesnih pijač. Za mirna in peneča vina ter druge fermentirane pijače velja stopnja 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 referenčno trošarinsko stopnjo pa smo uporabili tehtano trošarino za pivo in etilni alkohol. Pri oceni količin SURS upošteva tudi tako imenovano lastno rabo vinarjev, ki bi jo bilo zelo težko dejansko obdavčiti, zato ta znesek pomeni največji teoretični dodatni izplen od trošarin pri stopnjah, ki so veljale v zadevnem letu. Poleg tega je treba upoštevati, da je dejanski učinek zelo odvisen od odziva potrošnikov in od učinkovite učinkovitosti obdavčitve malih proizvajalcev. Pomembna je predvsem sporočilna vrednost ocene davčnega izdatka. Kaže na to, kako velika spodbuda je skozi ničelno obdavčitev s trošarino namenjena zgolj enemu trošarinskemu izdelku, medtem ko je za druge namenjena zgolj znižana stopnja za male proizvajalce, ki pa vrednostno pomeni 0,1 odstotka spodbude, ki jo ima vino. Če davčni izdatek pri vinu primerjamo z obračunano trošarino od alkoholnih pijač v letu

⁵ V prikazanih letih se niso niti spreminjale.

2022 (124 mio evrov), dobimo tudi okvirno oceno, da približno 45 odstotkov porabe alkohola ni obdavčenih s trošarino skozi ničelno stopnjo trošarine na vino. Izmed držav članic EU ima stopnjo trošarine na vino višjo od nič 11 držav.

Drugi največji znesek davčnega izdatka pri trošarinah se je v letu 2022 nanašal na vračila trošarine za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo. Glede na leto pred tem se je znižal z 19,8 mio evrov na 16,9 mio evrov (znižanje za 14,6 odstotka), čeprav so se količine, za katere so upravičenci uveljavljali vračilo, zmanjšale za manj kot 1 odstotek. Znižanja torej ne moremo povezati z okolju prijaznejšim ravnanjem uporabnikov kmetijske in gozdarske mehanizacije, ampak z znižanimi trošarinskimi stopnjami, kar je znižalo tudi znesek vračil, saj so ti določeni v deležu od splošne trošarinske stopnje.

Davčni izdatek za vračila dela trošarine za gorivo, porabljeno pri komercialnem prevozu blaga ali potnikov (tako imenovana shema komercialni dizel), ki je bil od leta 2012 do leta 2021 vedno na drugem mestu po višini, je v letu 2022 šele na petem mestu. Znižal se je z 32,2 mio evrov na 2,3 mio evrov. Podobno kot pri vračilih trošarine za kmetijsko in gozdarsko mehanizacijo je razlog za tako visoko znižanje v znižanju trošarinskih stopenj na energente v letu 2022. Upravičenci lahko zahtevajo vračilo trošarine, ki presega 0,33 evra na liter, in ker je bila v letu 2022 trošarina na plinsko olje za pogon (dizelsko gorivo) višja od te meje zgolj v januarju, veliko večino leta sploh ni bilo vračil. Tak način znižanja davčnega izdatka na eni strani pomeni večjo izenačitev davčnih stopenj za vse zavezanke, a na drugi strani kaže, da znižanje davčnega izdatka, vezanega na rabo fosilnih goriv, še ne pomeni, da so se spodbude za netrajnostna ravnanja zmanjšala. V tem primeru se je verjetno zgodilo ravno nasprotno: znižanje trošarin na energente je skozi nižje cene povečalo rabo fosilnih goriv in s tem se je obremenjevanje okolja povečalo.

Med trošarinske davčne izdatke bi lahko uvrstili tudi različno obdavčitev primerljivih trošarinskih izdelkov. Če bi za osnovo vzeli obdavčitev bencina in upoštevali njegovo energetske vrednost, bi ugotovili, da je bila v letu 2022 trošarina na liter bencina za 6,5 odstotka višja kot pri dizelskem gorivu, čeprav ima le-to 8,7 odstotka višjo energetske vrednost. 1 GJ energije je bil pri bencinu obremenjen z 10,79 evra trošarine, pri dizelskem gorivu pa z 9,25 evra. Ob upoštevanju, da je bila v letu 2022 trošarina obračunana od 2.105 mio litrov oziroma 70.300 TJ dizelskega goriva, bi davčni izdatek nižje obdavčitve dizelskega goriva od bencina znašal 108 mio evrov, kar je več kot dvakratnik vseh davčnih izdatkov, predstavljenih v preglednici 10. Prikaz davčnih izdatkov na tak način je lahko zelo ilustrativen, če bi radi predstavili, koliko več javnofinančnih prihodkov bi lahko država pobrala, če bi izenačila obdavčitev dveh najpomembnejših pogonskih goriv. A izdatka nismo vključili v preglednico zaradi metodoloških nejasnosti, kaj je v takih primerih referenčna obdavčitev. Če bi bila referenčna obdavčitev namesto bencina dizelsko gorivo, potem davčni izdatek sploh ne bi nastal, saj bi obdavčitev bencina razumeli kot obdavčitev nad mejo, ki je primerna.

Enako bi lahko nižjo obdavčitev energije za avtomobile na električni pogon šteli za davčni izdatek. Če predpostavimo, da mora biti osnova obdavčitve energetske vrednost energenta, bi morala električna energija, ki se uporablja kot pogon električnega avtomobila, nositi enako davčno breme, kot ga dosežemo z obdavčitvijo bencina ali dizelskega goriva. 1 MWh porabljene električne energije za gospodinjstva je v letu 2022 vsebovala za od 34,7 do 44,4 evra dajatev (brez DDV in dajatev pri električni energiji, ki so vezane na priključno moč), od tega je bila trošarina 1,7 evra.⁶ Če energetske vrednost bencina in dizelskega goriva pretvorimo v MWh,⁷ ugotovimo, da je bila 1 MWh bencina obremenjena s 44 evri neposrednih dajatev, od tega so bile trošarine 38,9 evra, 1 MWh dizelskega goriva pa z 38,4 evra neposrednih dajatev (brez DDV), od tega je trošarina znašala 33,2 evra. Razlog, da primerjamo zgolj trošarino in ne vseh dajatev, je v strukturi obremenitve električne energije, kjer večino (90 odstotkov) pomeni omrežnina. Omrežnina je nadomestilo za uporabo elektroenergetskega sistema, pri bencinu in

⁶ Povprečje leta, trošarina se je med letom spreminjala.

⁷ 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.

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 v osebnih avtomobilih na električni pogon v letu 2022 prevozili približno 87 mio kilometrov, kar ob povprečni porabi 18–19 kWh/100 km pomeni, da je bilo porabljeno za 16.000 MWh električne energije. Če bi električna energija, uporabljena za pogon teh vozil, imela primerljivo trošarino, kot je pri bencinu in dizelskem gorivu, bi tako izračunani davčni izdatek znašal 0,6 mio evrov (primerjava z bencinom) oziroma 0,5 mio evrov (primerjava z dizelskim gorivom). Znesek predstavlja manj kot 0,1 odstotka dajatev, zbranih od trošarin na energente, in je tako nizek 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 in 122/23; 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.

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

Postavka	2020	2021	2022
Število zavezancev, ki so oddali obračun	121.533	124.035	129.134
Obdavčljivi promet iz obračuna DDV (mio evrov)	89.557	100.964	119.507
Javnofinančni prihodki od DDV (mio evrov)	3.528	4.231	4.747

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 pri katerem gre za video ali avdio glasbene vsebine. S sprejetjem Zakona o interventnih ukrepih za odpravo posledic poplav in zemeljskih plazov iz avgusta 2023 (sprejet 31. 8. 2023, veljaven od 2. 9. 2023) se 5-odstotna DDV stopnja 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 prostovoljnimi gasilskimi enotami v gasilskih društvih.

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 obdavčeni 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 neuradne ocene SURS za leto 2022 17,1 odstotka.

Preglednica 12: Davčni izdatek kot teoretični učinek zvišanja stopnje DDV za blago in storitve,⁸ ki so obdavčeni po nižji, 5-odstotni oziroma 9,5-odstotni stopnji, na splošno 22-odstotno stopnjo, za obdobje 2020–2022, v mio evrih

Vrsta davčnega izdatka	Znesek davčnega izdatka		
	2020	2021	2022
Hrana in pijača	333,0	361,1	405,3
Zdravila	111,5	120,3	136,3
Priprava jedi	95,3	106,4	119,4
Dajanje nastanitvenih zmogljivosti v najem v hotelih in podobnih nastanitvenih obratih	69,2	75,1	84,3
Storitve javne higiene	34,0	37,7	42,3
Prevoz oseb in njihove osebne prtljage	30,4	32,6	36,6
Knjige, časopisi in periodične publikacije, razen tistih, ki v celoti ali večinoma vključujejo reklamne vsebine	28,2	28,8	32,4
Medicinski pripomočki	26,6	28,7	32,2
Dobava vode	19,8	21,1	23,7
Frizerske storitve	17,3	19,5	21,8
Uporaba športnih objektov	13,5	15,5	17,4
Hrana za male živali	13,4	14,8	16,6
Vstopnine za razstave, gledališča, muzeje, za ogled nar. znamenitosti ter podobne kulturne in športne prireditve	9,4	11,5	12,9
Živali za pitanje, semena, sadike, gnojila, fitofarmaceutvska sredstva in podobno	8,7	10,1	11,3
Dobava lončnic, sadik, rezanega cvetja	5,6	6,9	7,7
Stanovanja, vključno z gradnjo, obnovo in popravili	6,5	6,7	7,5
Čiščenje oken in zasebnih gospodinjstev	5,6	5,9	6,6
Obnova in popravila zasebnih stanovanj, razen materialov, ki so bistveni del vrednosti dobave	5,2	5,9	6,6
Storitve pokopa in upepelitve	4,3	4,6	5,2
Storitve domačega varstva (kot pomoč na domu in varstvo otrok, skrb za starejše, obolele ali invalide)	1,0	1,3	1,4
Manjša popravila koles, čevljev in usnjenih izdelkov, oblačil in gospodinjanskega perila	0,9	1,0	1,2
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	839,4	915,6	1.029,0

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 405 mio evrov, kar je za 12 odstotkov več kot v letu 2021. Davčni izdatek nižje stopnje za zdravila znaša 136 mio evrov, davčni izdatek nižje stopnje za pripravo jedi pa 119 mio evrov. Davčni izdatki za preostale vrste blaga in storitev skupaj (368 mio evrov) so nižji kakor samo davčni izdatek za hrano in pijačo.

⁸ Gre za preprosto poimenovanje skupine blaga in storitev. Natančnejša opredelitev posameznih skupin je v prvi točki priloge I k ZDDV-1.

Skupni znesek davčnega izdatka pri DDV za leto 2022 se je glede na leto 2021 povečal za 12,4 odstotka oziroma za 113 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 Poročila o DDV, ki pa ga je SURS prenehal pripravljati. Zato smo oceno za leto 2022 pripravili na podlagi ocen za leto 2021 ter dodali učinek znižanja stopnje za ženske higienske pripomočke (uvrščeno v skupino zdravila), ki je začela veljati sredi leta 2021 in zato ni bila upoštevana v ocenah za to leto.

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 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-odstotne 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, ocenjeni finančni učinek znižanja pa je bil 130 mio evrov nižji prihodki iz naslova DDV za celotno obdobje devetih mesecev. Začasne spremembe stopnje ne štejemo pod davčne izdatke, zato niso vključeni v preglednico 12.

Med davčne izdatke štejemo tudi oprostitvev DDV za letalske prevoze zunaj Slovenije. Če odštejemo potrošnjo zavezancev za DDV (podjetij), ki bi DDV lahko odbijali, je znašala potrošnja za te storitve v letu 2019 po oceni FURS 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 2022 ta izdatek približno enak 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 CO₂, moč motorja in emisijski standard EURO. Določena je bila prenovljena lestvica, ki upošteva novo metodo merjenja izpusta CO₂ za nova vozila in uveljavitev novih emisijskih standardov EURO.

Ta prenova obdavčitve motornih vozil je pomenila, da se je skupni znesek pobranega davka v letu 2021 prepolovil glede na leto 2020 (s 26,3 na 13,8 mio evrov), kar je manj kot petina zneska, ki je bil pobran v letu 2008, ko je bil najizdatnejši (71 mio evrov). V letu 2022 se je znesek povišal na 18,4 mio evrov oziroma za 33 odstotkov glede na leto prej.

ZDMV-1 določa 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

	2020	2021	2022
Število upravičencev	950	743	625
od tega vozila za prevoz družin s tremi otroki ali več	765	564	455
od tega vozila diplomatov	41	34	41
od tega vozila za prevoz invalidov	144	145	129
Znesek davčnega izdatka (v mio evrov)	1,29	0,26	0,17
od tega vozila za prevoz družin s tremi otroki ali več	1,19	0,21	0,13
od tega vozila diplomatov	0,04	0,01	0,01
od tega vozila za prevoz invalidov	0,06	0,04	0,02

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 in tudi v letu 2022. Davčni izdatki pri DMV so se v letu 2022 glede na leto 2021 znižali za 35 odstotkov. Ocenjujemo, da velik del upravičencev do vračila DMV niti ni vložil zahteve za vračila, saj so bili zneski nižji od sto evrov in so sestavljali manj kot nekaj desetink odstotka vrednosti novega avtomobila. To bi lahko delno pojasnilo znižanje števila zahtevkov tako v letu 2021 kot v letu 2022.

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 predstavlja 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 CO₂, 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 nova vozila na bencin in dizelsko gorivo je v letu 2022 znašal približno 150 evrov. Ob upoštevanju, da je bilo v letu 2022 prvič registriranih približno 2.800 električnih osebnih vozil, od tega večina novih, je ocena davčnega izdatka 420.000 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 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 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 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 stabilni 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 obremenjevanje 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.

V zadnjih letih se izredne razmere, ki vplivajo na javne finance, vrstijo ena za drugo. Pandemiji je sledilo obdobje visokih cen energentov, nato splošnega dviga cen, v avgustu 2023 pa še poplave. Za spopad z navedenimi dogodki so bila potrebna visoka javnofinančna sredstva, ki jih ni bilo mogoče financirati z redno pobranimi davčnimi prihodki. Za prihodnjo konsolidacijo 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, ki prinese pomembne javnofinančne učinke. Na strani davčne politike bi si morali zastaviti izhodišče, na podlagi katerega bi 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, zeleni prehod 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 torej lahko 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 ustrezni 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.