

Univerza v Ljubljani  
Ekonomska fakulteta

**MAGISTRSKO DELO**

**OBDAVČITEV DELA, KAPITALA IN  
POTROŠNJE V SLOVENIJI**

Ljubljana, april 2005

IGOR GABRIJELČIČ



## **IZJAVA**

Študent Igor Gabrijelčič izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom doc. dr. Mitje Čoka in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 11.04.2005

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>1</b>	<b>UVOD.....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>DAVČNA STRUKTURA SKOZI PRIZMO MUSGRAVEOVIH FUNKCIJ FISKALNE POLITIKE.....</b>	<b>3</b>
<b>2.1</b>	<b>Fiskalna politika v EMU in vpliv na alokacijsko in distribucijsko funkcijo.....</b>	<b>4</b>
2.1.1	Skupna fiskalna politika EMU kot celota .....	5
2.1.2	Nacionalna fiskalna politika držav članic EMU.....	5
2.1.3	»Evropska« funkcija fiskalne politike .....	6
2.1.4	Kako po letu 2006? .....	8
<b>3</b>	<b>DAVČNA STRUKTURA IN GOSPODARSKA USPEŠNOST - POGLED NA TEORETIČNE USMERITVE .....</b>	<b>10</b>
<b>3.1</b>	<b>Vpliv obdavčitve na gospodarsko rast.....</b>	<b>10</b>
3.1.1	Gospodarska rast in razdelitev dohodka .....	10
3.1.2	Teorije optimalnega obdavčenja .....	12
3.1.2.1	Ramseyevo pravilo .....	13
3.1.2.2	Pravilo Corlett-Hague.....	13
3.1.2.3	Učinki različnega obdavčenja faktorjev .....	15
<b>4</b>	<b>ZNAČILNOSTI STRUKTURE DAVČNIH PRIHODKOV V SLOVENIJI .....</b>	<b>16</b>
<b>4.1</b>	<b>Ali Slovenija z reformami želi doseči cilj strukture davčnega donosa? .....</b>	<b>23</b>
<b>5</b>	<b>STRUKTURA DAVKOV DRŽAV ČLANIC EU IN RAZVOJ STRUKTURE DAVKOV V RAZŠIRJENI EVROPI .....</b>	<b>24</b>
<b>5.1</b>	<b>Prikaz celotne davčne obremenitve držav.....</b>	<b>24</b>
5.1.1	Rast javnih izdatkov in Wagnerjev zakon.....	27
<b>5.2</b>	<b>Struktura davkov.....</b>	<b>29</b>
5.2.1	Struktura davkov po tipu davkov .....	29
5.2.1.1	90. leta so zaznamovale številne davčne reforme.....	31
5.2.1.2	Posledice reform .....	33
5.2.2	Struktura davkov glede na raven države .....	36
<b>5.3</b>	<b>Obdavčitev glede na ekonomske funkcije .....</b>	<b>38</b>
<b>6</b>	<b>METODOLOGIJA ZA IZRAČUN IMPLICITNIH DAVČNIH STOPENJ.....</b>	<b>39</b>
<b>6.1</b>	<b>Razdelitev davkov glede na ekonomske funkcije .....</b>	<b>39</b>
6.1.1	Davki na potrošnjo .....	39
6.1.2	Davki na delo.....	40
6.1.2.1	Davki iz zaposlitve.....	40
6.1.2.2	Davki na nezaposleno delo.....	41
6.1.2.3	Davki na dohodek samozaposlenih.....	41
6.1.3	Davki na kapital.....	41
<b>6.2</b>	<b>Razdelitev davka od osebnih prejemkov (dohodnine) .....</b>	<b>42</b>

6.2.1	Vrednotenje učinkov sprememb davčnega sistema z mikrosimulacijskim modelom....	43
6.2.2	Vrednotenje učinkov sprememb davčnega sistema z bazami podatkov za posameznike. .....	44
<b>7</b>	<b>IMPLICITNE DAVČNE STOPNJE .....</b>	<b>46</b>
7.1	Implicitne davčne stopnje na potrošnjo.....	47
7.2	Implicitne davčne stopnje na delo .....	48
7.3	Implicitne davčne stopnje na kapital.....	49
<b>8</b>	<b>OBDAVČITEV GLEDE NA EKONOMSKE FUNKCIJE .....</b>	<b>53</b>
8.1	Trendi v implicitnih davčnih stopnjah na delo.....	56
8.1.1	So implicitne davčne stopnje na delo začele padati?.....	56
8.1.2	Davčne vrzeli na dohodke iz dela za posamezne tipe gospodinjstev .....	59
8.2	Trendi v implicitnih davčnih stopnjah na kapital.....	61
8.2.1	Obdavčitev kapitala je po letu 2000 naraščala .....	61
8.2.2	Implicitne davčne stopnje na kapital.....	63
8.2.2.1	Faktorji, ki vplivajo na implicitne davčne stopnje na kapital.....	64
8.2.3	Razdelitev implicitnih davčnih stopenj od dohodkov iz kapitala med korporirani del gospodarstva in gospodinjstva .....	66
8.2.4	Razlike v obdavčitvi samozaposlenih in gospodarskih družb na podlagi dohodninskih podatkov v Sloveniji za leto 2000.....	68
8.2.4.1	Obdavčitev samostojnega podjetnika .....	69
8.2.4.2	Socialni prispevki samostojnega podjetnika posameznika .....	70
8.2.4.3	Ugotovitve.....	70
8.2.5	Vpliv cikličnih faktorjev na razvoj implicitnih davčnih stopenj na kapital.....	71
8.2.6	Vpliv strukturnih faktorjev na razvoj implicitnih davčnih stopenj na kapital.....	72
8.2.7	Ali se bo zniževanje obremenitve kapitala še nadaljevalo? .....	72
8.3	Trendi v implicitnih davčnih stopnjah na potrošnjo .....	73
<b>9</b>	<b>KAKO SE JE PRI OBDAVČITVI DELA, KAPITALA IN POTROŠNJE ODREZALA SLOVENIJA? .....</b>	<b>75</b>
9.1	Obdavčitev dela in kapitala po novem.....	75
9.1.1	Harmonizacija na davčnem področju.....	76
9.1.2	Davek od dohodkov pravnih oseb .....	77
9.1.3	Dohodnina .....	79
9.1.4	Davek na izplačane plače .....	81
9.2	Davčne novosti in mogoče razvojne ovire.....	84
9.2.1	Razbremenitev samo nižjih plač .....	84
9.2.2	Premalo spodbujanja razvojnoraziskovalne dejavnosti .....	85
9.2.3	Obdavčitev prodaje pretežnih lastniških deležev .....	87
<b>10</b>	<b>SKLEP .....</b>	<b>88</b>
<b>11</b>	<b>LITERATURA.....</b>	<b>90</b>

12	VIRI.....	95
13	SLOVARČEK.....	98
	<b>PRILOGE .....</b>	<b>I</b>
13.1	Priloga 1: Shematični prikaz klasifikacije davkov in socialnih prispevkov po metodologiji ESA95 .....	I
13.2	Priloga 2: Primer izračuna implicitnih davčnih stopenj na delo, potrošnjo in kapital za Slovenijo za leto 2002.....	III
13.3	Priloga 3: Pregled glavnih fiskalnih ukrepov na področju davka na osebne prejemke in socialnih prispevkov, ki so vplivali na implicitne davčne stopnje na delo po državah članicah EU .....	VII
13.4	Priloga 4: Primer izračuna davčne vrzeli za posameznike in gospodinjstva za Slovenijo za leto 2002 .....	X
13.5	Priloga 5: Opis baze in metodologije za izračun efektivne obdavčitve dohodka samozaposlenih zaradi razdelitve v komponento, ki odpade na delo in na komponento, ki je povezana s kapitalom.....	XI

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Pregled predpristopnih pomoči za Slovenijo v letih 1992–2003 v mio EUR .....	6
Tabela 2: Sredstva strukturnih skladov in kohezijskega sklada, namenjena Sloveniji od vstopa v EU do konca leta 2006, v mio EUR, izraženo v cenah leta 1999, in struktura sredstev v %.....	7
Tabela 3: Finančni tokovi Slovenije z Evropsko unijo po vstopu v letih 2004–2006 v mio EUR.....	7
Tabela 4: Predlog Evropske komisije za novo finančno perspektivo 2007-2013 .....	9
Tabela 5: Prihodki konsolidirane globalne bilance* javnega financiranja (% BDP).....	17
Tabela 6: Obremenitev z davki in socialnimi prispevki.....	17
Tabela 7: Davki in socialni prispevki v Sloveniji (% BDP). .....	18
Tabela 8: Struktura davčnih prihodkov (povprečja za obdobje 1995-2002).....	19
Tabela 9: Struktura davčne obremenitve po državah .....	21
Tabela 10: Razporeditev davkov in socialnih prispevkov po ravneh države v Sloveniji v obdobju 1992–2002.....	37
Tabela 11: Definicija davkov na potrošnjo .....	40
Tabela 12: Definicija davkov na delo .....	40
Tabela 13: Definicija davkov na kapital .....	42
Tabela 14: Definicija skupine obdavčljivih dohodkov .....	46
Tabela 15: Definicija implicitnih davkov na potrošnjo.....	48
Tabela 16: Definicija implicitnih davčnih stopenj na delo .....	49
Tabela 17: Definicija implicitnih davčnih stopenj na dohodek iz kapitala .....	50
Tabela 18: Definicija implicitnih davčnih stopenj na dohodek pravnih oseb .....	52
Tabela 19: Definicija implicitnih davčnih stopenj na dohodek iz kapitala gospodinjstev in na dohodek iz dejavnosti (samozaposlenih).....	52
Tabela 20: Implicitne davčne stopnje na delo za države članice EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002, v % .....	58
Tabela 21: Davčne vrzeli na delo za proizvodnega delavca s povprečnimi prejemki za države članice EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002, v % .....	60
Tabela 22: Najvišje statutarne stopnje davkov na kapital za države članice EU-25 za obdobje 1995-2004, v % .....	62
Tabela 23: Implicitne davčne stopnje na kapital za države EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995–2002 (v %).....	63
Tabela 24: Implicitne davčne stopnje od dohodkov iz kapitala za države članice EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002, v % .....	66
Tabela 25: Implicitne davčne stopnje od dohodka iz kapitala, dohodka iz kapitala korporiranega sektorja in dohodka iz kapitala gospodinjstev (povprečja 1995-2002) ....	67
Tabela 26: Implicitne davčne stopnje na dohodek od kapitala korporiranega sektorja in na dohodek od kapitala gospodinjstev za leto 2000 na podlagi dohodninskih podatkov za posameznike .....	71
Tabela 27: Implicitne davčne stopnje na potrošnjo za države EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002 (v %).....	74

Tabela 28: Struktura davčnih prihodkov po glavnih skupinah davkov za leto 2002. ....	75
Tabela 29: Porazdelitev zaposlenih po davčnih razredih.....	82



## KAZALO SLIK

Slika 1: Celotna davčna obremenitev za države članice EU-25 za leta 1995, 2000 in 2002 (% BDP).....	26
Slika 2: Struktura davčnih prihodkov po glavnih skupinah davkov .....	29
Slika 3: Najvišje statutarne stopnje davka od osebnih prejemkov za leto 2004 (v %) .....	30
Slika 4: Najvišje statutarne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2004 (v %) .....	31
Slika 5: Gibanje najvišjih statutarnih stopenj davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje 1995-2004 (v %).....	34
Slika 6: Gibanje glavnih skupin davkov v obdobju 1995-2002 (spremembe v odstotnih točkah BDP).....	35
Slika 7: Razporeditev davkov in socialnih prispevkov po ravneh države v Sloveniji v obdobju 1992–2002 .....	38
Slika 8: Celotna davčna obremenitev glede na ekonomske funkcije - davki na delo (zaposleno in nezaposleno), potrošnjo in kapital (dohodki iz kapitala in dejavnosti ter premoženja) kot % BDP za EU-15 in Slovenijo za leto 2002 .....	54
Slika 9: Vpliv davkov na delo, kapital in potrošnjo (merjenih v % BDP) na spremembe davčne obremenitve/BDP za obdobje 1995-2002 za EU-15 in Slovenijo, v %.....	55
Slika 10: Razvoj implicitnih davčnih stopenj za EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002, v % za potrošnjo, delo in kapital .....	55
Slika 11: Sestava implicitnih davčnih stopenj na delo za leto 2002, v % .....	58
Slika 12: Primerjava makro (implicitne davčne stopnje) in mikro (davčna vrzel) indikatorjev za leto 2002, v % .....	60
Slika 13: Implicitne davčne stopnje na kapital za leto 2002, v %.....	64
Slika 14: Delitev implicitnih davčnih stopenj na kapital (razlike v % točkah za obdobje 1995-2002).....	65
Slika 15: Implicitne davčne stopnje na dohodek iz kapitala, dohodek od kapitala korporiranega sektorja in na dohodek od kapitala gospodinjstev (povprečja 1995-2002) .....	68

# 1 UVOD

Obdavčitev je ključna za ohranjanje nacionalne samostojnosti, saj si je težko predstavljati vodenje ekonomske politike brez davčnih prihodkov. Gre tudi za instrument ekonomske politike, s katerim je mogoče vplivati na potrošnjo, spodbuditi varčevanje ali vplivati na organizacijske oblike in strukturo podjetij. Davčna politika je ena ključnih politik posameznih držav, ki nima vpliva samo na ekonomske subjekte znotraj posamezne države, temveč lahko vpliva tudi na delovanje sosednjih in drugih držav. Bistvo notranjega trga Evropske unije (v nadaljevanju EU) in Slovenije kot države članice EU je, da države članice delujejo usklajeno tudi na področju obdavčitve in ne uvajajo samostojnih ukrepov, ki bi jim prinesli določeno prednost.

V ta namen je bilo treba sistem davkov na potrošnjo (indirektnih davkov) narediti čim bolj nevtralnega. Zaradi takšnih razlogov je EU uvedla davek na dodano vrednost (DDV), čeprav je bilo državam članicam v času uvajanja davka na dodano vrednost dovoljeno postaviti svoje davčne stopnje. Ko je ideja notranjega trga dokončno zaživela in so potrošniki iz različnih držav članic končno lahko kupovali blago (in storitve) v drugih državah članicah, pri čemer se jim pri prevozu blaga domov ni bilo treba ustavljati na meddržavnih mejah, so razlike v davčnih stopnjah začele vplivati na ekonomsko aktivnost posameznih držav članic. Države članice EU so se začele zavedati, da ima lahko neenakomeren razvoj proizvodnje in distribucije resne socialne posledice.

Na področju direktnih davkov se je zdelo, da ne bo potrebno enako usklajevanje kot na področju indirektnih davkov. Toda prebivalci držav članic EU se velikokrat odločajo za delo in življenje zunaj matične države v izbrani državi zaradi nižjega davčnega bremena. Takšno obnašanje pa navadno pripelje do davčne konkurence med državami članicami.

Prav zaradi tega se magistrska naloga ukvarja delno s pravno, predvsem pa z ekonomsko podlago obdavčitve v EU na področju skupne evropske, kot tudi davčne politike posameznih držav članic, s pregledom različnih tipov davkov in davčnih sistemov. S širitvijo in ustanovitvijo »EURO« valutne cone je kompleksne interakcije med državami članicami treba analizirati in jih začeti tudi usmerjati. Poleg tega bodo morale države članice pospešeno začeti iskati skupne rešitve za prilagajanje davčnih sistemov spremembam v socialnih potrebah, kot je na primer proces staranja prebivalstva, t.j. proces, ki presega okvire posamezne države članice. Čeprav se bo v prihodnosti davčna politika držav članic spreminjala, mora imeti pred seboj jasen cilj: zagotoviti, da davčne politike posameznih držav članic ne bodo imele neželenih učinkov na druge in skozi skupne ukrepe prebivalcem držav članic zagotoviti pravo samostojnost.

Kje ima v »evropski« zgodbi mesto Slovenija? Slovenija v primerjavi s »starimi« članicami Evropske unije zbere relativno majhen obseg davka od dohodka pravnih oseb, za povprečjem EU-15 zaostaja tudi pri obsegu zbrane dohodnine, presega pa ga pri prispevkih za socialno

varnost. Pri tovrstnih primerjavah pa je treba upoštevati tudi razlike v sistemih socialne varnosti, ki precej determinirajo davčni sistem, z njim pa tudi mednarodno davčno konkurenčnost posamezne države. Zato je namen magistrske naloge podati primerjave in izračune za Slovenijo in druge države EU (tako stare države članice, kot tudi za nove države članice, kjer podatki to dopuščajo), ki osvetljujejo relativen obseg davkov v Sloveniji. Poleg tega je namen magistrske naloge prikazati strukturo davkov v EU, izračunati efektivne davčne stopnje za delo, kapital in potrošnjo, na koncu pa še podati empirično oceno razdelitve efektivne obdavčitve kapitala na premoženje in gospodinjstva.

V procesu približevanja slovenskega davčnega sistema evropskemu izvajanju davčne reforme ne sme biti primarno usmerjeno v spreminjanje ustreznega davčnega donosa, temveč v usklajenost davčnih oblik in njihovo učinkovitost, torej v strukturo davčnega donosa. Zato je potrebno spreminjanje davčne strukture soditi po treh klasičnih Musgraveovih funkcijah fiskalne politike, to so alokacijski, distribucijski in pridružitveni oziroma po vstopu Slovenije v EU evropski, od katerih je posebno težo po vstopu Slovenije v EU pridobila »evropska« funkcija fiskalne politike. Analizi funkcij je namenjeno drugo poglavje.

Vprašanje učinkov spreminjanja davčne strukture je najpomembnejše tudi pri analiziranju vplivov davčne politike na gospodarsko rast. Zato v tretjem poglavju podajam teoretični pogled na vpliv davčne strukture na gospodarsko rast. Davčna politika, t.j. davčna struktura in celotno davčno breme, je že od nekdaj v središču zanimanja raziskovalcev. Od leta 1927, ko se je Frank Ramsey začel spraševati, ali naj država obdavči dohodke ali proizvode, kakšne davčne stopnje naj se uporabljajo za davke na proizvode in kako progresiven naj bo davčni sistem, so se razvili različni modeli in pogledi, ki merijo, koliko davčni sistem (struktura davkov) posega v sam ekonomski proces. Pri tem mora čim bolj enakomerno upoštevati vse tri elemente dobrega davčnega sistema: pravičnost, učinkovitost in nizke administrativne stroške.

V četrtem poglavju prikazujem strukturo davčnih prihodkov po glavnih skupinah (tipih) davkov (t.j. direktnih davkov, indirektnih davkov in prispevkov za socialno varnost) za Slovenijo in druge države članice EU ter ugotovitve, ki izhajajo iz razlik v strukturi med državami članicami EU-15 in novimi državami članicami.

Prvo oceno relativne oddaljenosti novih članic poda kazalec celotne davčne obremenitve, ki se meri v vrednosti vseh davkov in dejanskih prispevkov za socialno varnost kot odstotek bruto domačega proizvoda – v nadaljevanju BDP (ang. tax-to-GDP ratio), ki je tudi sicer zelo široko uporabljan kazalec za merjenje celotne davčne obremenitve. V petem poglavju zato prikazujem razlike v koeficientih za nove države članice EU in za države članice EU-15 ter tudi razlike znotraj skupine novih članic EU in držav članic EU-15. Te so posledica različnih reform v drugi polovici 90. let. Reforme se med seboj razlikujejo tako po širini (koliko in katere davke reforma zajema), kot tudi po globini (kako korenito posega reforma pri določenem davku), v glavnem pa so bile usmerjene v naslednje korake: (1) zmanjšanje obremenitve dela, posebno spodnjih in srednjih dohodkovnih razredov; (2) nižanje stopenj

davkov od dohodka pravnih oseb, medtem ko se razširja davčna osnova; (3) izboljšanje delovanja trgov kapitala.

Ker celotna obdavčitev v BDP in delitev davčnih prihodkov na direktne in indirektne davke ter prispevke za socialno varnost navadno poda le prvo sliko o razlikah med državami v davčnih obremenitvah in njeni porazdelitvi po različnih vrstah davkov, v šestem poglavju predstavljam metodologijo za izračun implicitnih davčnih stopenj. Razdelitev v tri ekonomske funkcije, to je potrošnja, delo in kapital na podlagi nacionalnih računov, je podlaga za izračun povprečnih efektivnih davčnih obremenitev posameznih faktorjev, ki definira končni vpliv na različne kategorije davčnih zavezancev.

V sedmem poglavju sledi izračun efektivnih davčnih stopenj na delo, kapital in potrošnja z uporabo metodologije evropske komisije. Ocenjene efektivne stopnje omogočajo analizo tako alokacijske kot pridružitvene funkcije davčne politike, poleg tega tudi ilustrirajo, kako daleč smo pri obdavčitvi v Sloveniji v primerjavi z EU, saj omogočajo neposredno primerjavo z ustreznimi ocenami za države EU. Izračun efektivnih davčnih stopenj na kapital za države EU-15, ob bok katerih je postavljena Slovenija, bom podkrepil z razdelitvijo implicitnih davčnih stopenj na kapital med družbe in gospodinjstva, s čimer bomo dobili vpogled, kolikšna je usklajenost obeh vrst obdavčitve kapitala.

Nadaljeval bom s splošnimi trendi v efektivni obdavčitvi dela, kapitala in potrošnje, ki jih prikazujem v osmem poglavju. Porazdelitev davčnega bremena po ekonomskih funkcijah (faktorjih) je od sredine 90. let doživela nekatere pomembne spremembe. Kažejo se v razbremenitvi dela in v povečani obremenitvi kapitala, kar je trajalo do leta 2000. Višja obdavčitev kapitala je bila posledica tudi ugodnejše ekonomske klime v tem obdobju. Od leta 2001 je v večini držav članic EU-15 mogoče zaznati padec v davčni obremenitvi kapitala. Obremenitev dela je prikazana tudi z izračunom davčne vrzeli na dohodke iz dela za posamezne tipe gospodinjstev. Davčne vrzeli imajo teoretično moč pojasnjevanja diskrecijskih ukrepov davčne politike na področju davka od osebnih prejemkov in socialnih prispevkov.

Deveto poglavje odgovarja na vprašanje, kako se je pri obdavčitvi dela, kapitala in potrošnje odrezala Slovenija v primerjavi z državami članicami EU. Za zmanjšanje razkoraka ima Slovenija še »prostor« znotraj obstoječega davčnega sistema pri razporejanju davčnih bremen, vendar bo pri tem morala paziti na mogoče razvojne ovire, ki bi strukturo slovenskega davčnega sistema še bolj oddaljila od evropske.

## **2 DAVČNA STRUKTURA SKOZI PRIZMO MUSGRAVEOVIH FUNKCIJ FISKALNE POLITIKE**

Obseg celotnih prihodkov konsolidiranega javnofinančnega sektorja kot % BDP v drugi polovici 90. let praktično stagniral, spreminjala se je le struktura javnofinančnih prihodkov. Pri tem so se spreminjali tako davčni kot tudi nedavčni prihodki. Čeprav so bile spremembe

nedavčnih prihodkov velike in pomembne, se bom zaradi narave sprememb usmeril predvsem v spreminjanje davčnih prihodkov. Davčni prihodki so se v 90. letih gibal okoli 90 % celotnih javnofinančnih prihodkov, poleg tega pa se je trendno izrazito spreminjala predvsem struktura davčnih prihodkov.

Ker se obseg davčnega sistema v tem obdobju ni bistveno spreminjal, trendno pa se ni spreminjal praktično nič (razen tega, da smo do leta 1999 imeli prometni davek, potem pa DDV), je potrebno spreminjanje davčne strukture soditi po treh klasičnih Musgraveovih funkcijah fiskalne politike (Musgrave, 1989):

- alokacijski,
- distribucijski,
- pridružitveni oziroma po vstopu Slovenije v EU evropski.<sup>1</sup>

Nekatere spremembe v davčnem sistemu, ki so se kazale kot sprememba davka na dodano vrednost, davka od dobička pravnih oseb in obdavčitve posameznikov z uvedbo evropskih smernic v nacionalno zakonodajo, so bile v veliki meri posledica vključevanja Slovenije v EU.

Alokacijska in distribucijska funkcija sta v času, ko gospodarstvo prehaja v notranje prestrukturiranje, ključni vprašanji vodenja fiskalne politike, saj pomenita glavni mehanizem za dolgoročno vzdržno gospodarsko rast. Z vstopom Slovenije v EU in kasneje še v mehanizem enotnih tečajev ERM2 kot pripravo na prevzem skupne valute, se lahko zgodi, da bi ob odpovedovanju monetarni politiki ter prevzemom direktiv v slovenski pravni red na področju davka od dobička pravnih oseb in DDV, alokacijska in distribucijska funkcija postali sploh edina instrumenta za povečevanje gospodarske rasti.

## **2.1 Fiskalna politika v EMU in vpliv na alokacijsko in distribucijsko funkcijo**

Tu se srečamo s teorijo ekonomske integracije in koristmi ter stroški vključevanja v ekonomsko in monetarno unijo. Glavni strošek vključevanja v monetarno unijo je izguba monetarne suverenosti, poleg tega pa pride tudi do izgube politike deviznega tečaja. Devizni tečaj je pomemben inštrument plačilnobilančnega prilagajanja oziroma vzdrževanja mednarodne konkurenčnosti domačega gospodarstva. V kolikšni meri izguba politike deviznega tečaja zares pomeni strošek ali izgubo za državo, je odvisno od tega, v kolikšni meri jo lahko nadomestijo alternativni mehanizmi plačilnobilančnega prilagajanja, predvsem nacionalna, vse bolj pa tudi skupna fiskalna politika in fleksibilnost trga delovne sile (mobilnost delovne sile in fleksibilnost plač). Čim manj ti mehanizmi nadomeščajo izgubljeni vzvod politike, tem višji so stroški vključitve v monetarno unijo.

---

<sup>1</sup> Prvotno se po Musgarveju (1989) ta funkcija imenuje stabilizacijska funkcija, ki pa jo bom za potrebe magistrske naloge poimenoval evropska, saj je članstvo Slovenije v EU preko Maastrichtskih kriterijev pogojeno z makroekonomsko stabilnostjo, to je vzdrževanjem visoke zaposlenosti in stabilne ravni cen.

Fiskalna politika v EMU ima dve dimenziji: skupno fiskalno politiko EMU kot celoto in nacionalno fiskalno politiko posameznih držav članic v EMU (Mrak, 2004).

### ***2.1.1 Skupna fiskalna politika EMU kot celota***

V okviru nacionalne države deluje nacionalna fiskalna politika, ki kot pomembna makroekonomska politika prek svojih alokativnih, stabilizacijskih in prerazdelitvenih učinkov lahko vpliva na ekonomski položaj posamezne regije znotraj države. Z delovanjem avtomatičnih fiskalnih stabilizatorjev ali z aktivno uporabo fiskalne politike država lahko izvaja prerazdelitev v korist posameznih regij, ki jih je prizadel asimetrični šok. Z vstopom v EMU in izgubo monetarne in tečajne politike bi v primeru asimetričnih šokov države potrebovale pomoč alternativne makroekonomske politike, to je fiskalne politike. V EMU so možnosti za vodenje take skupne fiskalne politike majhne, saj v EU fiskalna politika ni centralizirana. Obseg skupnega proračuna je le dober odstotek BDP držav članic, ki pa je v večji meri vnaprej določen za financiranje skupne kmetijske politike. Prostora za skupno fiskalno politiko je malo, zato fiskalna politika ostaja nacionalna domena.

### ***2.1.2 Nacionalna fiskalna politika držav članic EMU***

Glede dometa nacionalnih fiskalnih politik v EMU obstajata dva pogleda. Po prvem bi bilo treba zaradi vstopa v EMU državam članicam omogočiti večjo fleksibilnost glede vodenja nacionalne fiskalne politike, po drugem pa naj bi bile nacionalne fiskalne politike omejevale s fiskalnimi pravili EMU. Že v pogodbi o Evropski uniji iz Maastrichta iz leta 1992 je opredeljeno, da se morajo države članice izogibati prevelikim fiskalnim primanjkljajem, določeni so tudi postopki ugotavljanja, nadzora in odpravljanja previsokih fiskalnih primanjkljajev. Leta 1997 so to dopolnili še s Paktom stabilnosti in rasti, ki opredeljuje zahteve glede nacionalnih fiskalnih politik tudi po vstopu v EMU ter precizira postopke in roke glede ugotavljanja, nadzora, odpravljanja in sankcioniranja previsokih finančnih primanjkljajev.

Pravila glede vodenja nacionalnih fiskalnih politik v EMU, ki naj bi predvsem varovala stabilnost skupne evropske valute, močno omejujejo fleksibilnost nacionalne fiskalne politike, ki bi jo države članice EMU potrebovale za nevtralizacijo asimetričnih šokov, še zlasti zato, ker v EMU skupna fiskalna politika ne more delovati. Kje je prava meja med omejevanjem in fleksibilnostjo nacionalni fiskalnih politik in kje je meja med centralizacijo in nacionalno pristojnostjo nacionalnih fiskalnih politik, pa za zdaj ostaja predmet akademskih razprav in preučevanj.

Z vstopom Slovenije v EU so namreč veliko bolj kot formalno približevanje pravnemu redu EU pomembne razlike v efektivni obdavčitvi potrošnje in dohodkov proizvodnih faktorjev (dela in kapitala) med Slovenijo in drugimi članicami EU. Te razlike lahko v nadaljnjem procesu konvergence preko Maastrichtskih kriterijev pomembno vplivajo na davčno konkurenco, torej na že obstoječe tokove faktorjev proizvodnje in na obseg ter strukturo proizvodnje in investicij. Zato je pomembno, da tudi dokončne spremembe davčnega sistema s sprejemom novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO) in

Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh) ne smejo biti primarno usmerjene v spreminjanje ustreznega davčnega donosa, temveč v usklajenost davčnih oblik in njihovo učinkovitost, torej v strukturo davčnega donosa.

### 2.1.3 »Evropska« funkcija fiskalne politike

Posebno težo je po vstopu Slovenije v EU pridobila »evropska« funkcija fiskalne politike, saj je Slovenija postala del velikega skupnega projekta držav EU – pospeševanja in ohranjanja trajnostnega razvoja skupnosti kot celote z izvajanjem t.i. kohezijske politike kot ene od svojih prioritetenih ekonomskih politik. O pomenu, ki ga kohezijski politiki posveča EU, jasno govori podatek, da je za doseganje ciljev na tem področju namenjenih skoraj 35% vseh sredstev evropskega proračuna (Mrak, 2004).

Kolikšen pomen bodo pridobila sredstva, ki jih Slovenija lahko črpa iz strukturnih skladov in kohezijskega sklada EU, pa bo odvisno od Slovenije same.

Čeprav je Slovenija sredstva iz strukturnih skladov in kohezijskega sklada lahko začela uporabljati z vstopom v EU, se je na črpanje sredstev aktivno pripravljala že v okviru programov predpristopne pomoči – PHARE, ISPA in SAPARD, s katerimi je politika spodbujanja skladnega regionalnega razvoja v Sloveniji dobila nov zagon.

V okviru predpristopne pomoči obstajajo trije različni finančni instrumenti za pomoč desetim državam srednje in vzhodne Evrope. Poleg programa PHARE sta bila v okviru Agende 2000, ki opredeljuje strateške in finančne usmeritve EU v obdobju od 2000 do 2006, ustanovljena še dva dodatna programa predpristopne pomoči, in sicer ISPA (okoljska in prometna infrastruktura) ter SAPARD - razvoj kmetijstva in podeželja (Mrak, 2004).

Tabela 1: Pregled predpristopnih pomoči za Slovenijo v letih 1992–2003 v mio EUR

Program	Znesek
PHARE 1992–2002	339,2
ISPA 2000–2002	84,5
SAPARD 2000–2003	25,7
Programi predpristopne pomoči – skupaj	449,4

Vir: Dokumenti Službe Vlade RS za evropske zadeve.

Po vstopu v EU je Slovenija deležna tudi drugih oblik strukturne pomoči, t.j. pomoči iz drugih namenskih strukturnih skladov. V obdobju 2004-2006, torej do zaključka trenutno veljavne finančne perspektive, imenovane Agenda 2000, ki določa srednjeročni finančni okvir za obdobje 2000-2006, bo celotna Slovenija upravičena do pomoči t.i. cilja I iz 4 strukturnih skladov (ERDF, ESF, EAGGF, FIG) in kohezijskega sklada. Ob zaključku pogajanj v Kopenhavnu je bilo za obdobje 2004-2006 Sloveniji odobrenih 102 milijardi SIT nepovratnih sredstev pomoči, od tega 57 za strukturne sklade in 45 za kohezijski sklad (Mrak, 2004).

Tabela 2: Sredstva strukturnih skladov in kohezijskega sklada, namenjena Sloveniji od vstopa v EU do konca leta 2006, v mio EUR, izraženo v cenah leta 1999, in struktura sredstev v %

	2004	2005	2006	2004 – 2006	%
Strukturni skladi	58,7	79,3	98,8	236,8	58,4
Cilj 1	52,1	70,4	87,6	210,1	88,7
Cilj 2	-	-	-	-	-
Cilj 3	-	-	-	-	-
Interreg	5,2	7,0	8,8	21,0	8,9
Equal	1,4	1,9	2,4	5,7	2,4
Kohezijski sklad	57,7	47,5	63,4	168,6	41,6
Skupaj	116,4	126,8	162,2	405,4	100

Vir: Urad Vlade RS za informiranje (2003).

Na področju prispevka v proračun EU in neto proračunskega položaja države do evropskega proračuna si je Slovenija v pogajanjih zastavila dva cilja: (1) da v obdobju 2004–2006 doseže boljši pozitivni neto proračunski položaj, kot ga je dosegla v letu pred pristopom in (2) da za obdobje 2007–2013 zagotovi takšen obseg in strukturo prilivov sredstev iz bruseljske blagajne, da ne bo postala neto plačnica v proračun EU.

Tabela 3: Finančni tokovi Slovenije z Evropsko unijo po vstopu v letih 2004–2006 v mio EUR

	2004	2005	2006	Skupaj
1. Skupen obseg predvidenih črpanj iz EU	224	285	324	833
Predpristopna pomoč	51	43	27	121
Kmetijstvo	43	124	157	324
Sredstva za strukturno politiko	27	59	73	159
»Schengen facility« in drugo	38	38	38	114
Sredstva za notranje politike EU	12	21	28	61
Pavšalna plačila za okrepitev denarnega toka	52	-	-	52
2. Skupen obseg predvidenih vplačil v EU	-187	-285	-293	-765
Tradicionalni lastni viri	-18	-29	-29	-76
Viri iz naslova DDV	-22	-35	-37	-94
Viri iz naslova GNP	-129	-195	-200	-524
Rabat Velike Britanije	-17	-26	-28	-71
3. Neto proračunski položaj pred nadomestilom	37	0	31	68
4. Pavšalno plačilo za proračunsko nadomestilo	43	85	54	182
5. Neto proračunski položaj	80	85	85	250

Vir: Dokumenti Službe Vlade RS za evropske zadeve.

Dosežene rešitve so skladne z obema ciljema. Oktobra 2004 je bila na evropskem vrhu v Bruslju odpravljena dilema, ali bi Slovenija lahko bila neto plačnica v proračun. EU je



sprejela odločitev, da nobena nova članica v prvih letih članstva v EU ne sme imeti slabšega neto proračunskega položaja, kot ga je imela v zadnjem letu pred včlanitvijo. Slovenija je to dosegla z dogovorom, s katerim so ji za obdobje 2004–2006 odobrena pavšalna nadomestila v skupnem znesku 234 milijonov evrov. S tem se je pozitivni neto proračunski položaj Slovenije izboljšal od 45 milijonov evrov, predvidenih v letu 2003, na 80 do 85 milijonov evrov, predvidenih v letih med 2004 in 2006. Takšen rezultat pogajanj omogoča Sloveniji več manevrskega prostora za obvladovanje tveganj, ki bi jim lahko bili izpostavljeni v primeru morebitnega slabšega črpanja sredstev EU iz naslova razvoja podeželja in strukturnih skladov.

#### *2.1.4 Kako po letu 2006?*

Za pravičnejšo razdelitev finančne pomoči najmanj razvitim regijam je statistični urad EU izdelal posebno nomenklaturu teritorialnih enot, na osnovi katere se zbirajo statistični podatki in posledično dodeljujejo finančna sredstva. V skladu s to tako imenovano NUTS nomenklaturu se regije delijo na več ravni, z vidika dodeljevanja finančne pomoči pa sta najbolj pomembni NUTS 2 in NUTS 3. Delitev regij na osnovi NUTS 2 je osnova za dodeljevanje sredstev v okviru Cilja 1, regije ravni NUTS 3 pa so teritorialna osnova za dodeljevanje pomoči regijam s strukturnimi problemi v okviru Cilja 2 ter za sofinanciranje v okviru pobud skupnosti.

V Sloveniji je bilo v obdobju pogajanj veliko govora o razdelitvi ozemlja na eno, dve ali tri regije na ravni NUTS 2. Poudariti je treba, da je tu govora zgolj o statističnih regijah, katerih namen je pridobivanje sredstev iz strukturnih skladov EU in nikakor ne uvajanje pokrajin kot vmesne stopnje lokalne samouprave. Projekt uvajanja pokrajin v Sloveniji poteka povsem neodvisno od procesa vključevanja Slovenije v EU, kar pomeni, da je odločitev o tem, koliko pokrajin želimo imeti, povsem v naših rokah.

Več kot 70 % sredstev iz strukturnih skladov je namenjenih Cilju 1, zato je delitev Slovenije na ravni NUTS 2 tako pomembna. Kriterij za uvrstitev določene regije v omenjeni cilj (teritorialna osnova za razdelitev so regije na ravni NUTS 2) je njena gospodarska razvitost, ki mora biti nižja od 75 % povprečja EU. Če je BDP na prebivalca Slovenije v obdobju 1997–1999 znašal 67 % povprečja EU-15, je ta odstotek z vstopom Slovenije v EU močno narasel, saj se po širitvi za povprečje EU šteje povprečje vseh petindvajsetih držav članic, torej vključno z novimi, gospodarsko šibkejšimi članicami. Po vključitvi v EU je slovenski BDP na prebivalca zaradi statističnega učinka širitve presegel 75 % povprečja EU, kar pomeni, da Slovenija ne bi mogla biti upravičena do sredstev, namenjenih regijam v okviru Cilja 1, ki pomeni kar 70 % sredstev strukturnih skladov.

Ne glede na to je bil v predpristopnih pogajanjih sklenjen dogovor, da bodo nove članice EU, vključno s Slovenijo, ne glede na raven razvitosti, do konca leta 2006 neto prejemnice sredstev iz evropskega proračuna. Slovenija bo tako kot celota od vstopa v EU pa vse do konca tekočega finančnega obdobja, torej do konca leta 2006, deležna sredstev, namenjenih regijam Cilja 1.

Na osnovi velikih razlik v regionalnem razvoju si Slovenija prizadeva razdeliti svoje ozemlje na dve ali tri NUTS 2 regije, kar bi pomenilo, da bi bil vsaj del slovenskega ozemlja tudi v naslednjem finančnem obdobju 2007–2013 upravičen do intenzivne pomoči iz sredstev strukturnih skladov. V pogajanjih za vstop v EU se je Slovenija z unijo dogovorila, da bo na NUTS 3 ravni ozemlje Slovenije razdeljeno na 12 regij (gre za 12 statističnih regij, ki rabijo kot funkcionalne razvojne regije in za katere se pripravljajo regionalni razvojni programi), razdelitev na ravni NUTS 2 pa bo dogovorjena do konca leta 2006, ko naj bi razdelitev Slovenije na pokrajine že bila znana, kar bi tudi olajšalo razdelitev na NUTS 2 ravni. V takšnem okviru ima Slovenija realne možnosti, da večji del njenega ozemlja tudi v obdobju 2007–2013 ostane upravičen do polne uporabe sredstev strukturnih skladov EU. V skladu z dogovorom bo Slovenija do konca leta 2006 praktično obravnavana kot ena NUTS 2 regija, v okviru katere se bodo črpala Sloveniji namenjena sredstva iz strukturnih skladov in kohezijskega sklada EU.

Od vstopa v Evropsko unijo pa vse do konca leta 2006, ko se konča sedanja finančna perspektiva Unije, je Sloveniji iz naslova strukturnih skladov in kohezijskega sklada tako namenjenih 405,4 milijona evrov oziroma okrog 94 milijard tolarjev finančne pomoči (v cenah leta 1999), od tega 236,8 milijona evrov iz strukturnih skladov in 168,6 milijona evrov iz kohezijskega sklada. Če v okvir regionalnega razvoja dodamo še 249,8 milijonov evrov oziroma približno 58 milijard tolarjev sredstev, ki so Sloveniji namenjene za razvoj podeželja, dobimo znatno višino sredstev, za katero bo treba vložiti veliko naporov, da jo v celoti izkoristimo. To velja tudi za predlog Evropske komisije za novo finančno perspektivo 2007-2013 (Mrak, 2004).

Tabela 4: Predlog Evropske komisije za novo finančno perspektivo 2007-2013

Sredstva za prevzem obveznosti (mio EUR, cene 2004)	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1. Vzdržna rast	47.582	59.675	62.795	65.800	68.235	70.660	73.715	76.785
1a. Konkurenčnost za rast in zaposlenost	8.791	12.105	14.390	16.680	18.965	21.250	23.540	25.825
1b. Kohezija za rast in zaposlenost	38.791	47.570	48.405	49.120	49.270	49.410	50.175	50.960
2. Ohranjanje in upravljanje naravnih virov, od česar: kmetijstvo	56.015	57.180	57.900	58.115	57.980	57.850	57.825	57.805
od česar: kmetijstvo	43.735	43.500	43.673	43.354	43.034	42.714	42.506	42.293
3. Državljanstvo, svoboda, varnost in pravica	1.381	1.630	2.015	2.330	2.645	2.970	3.295	3.620
4. EU kot globalni partner	11.232	11.400	12.175	12.945	13.720	14.495	15.115	15.740
5. Administracija	3.436	3.675	3.815	3.950	4.090	4.225	4.365	4.500
Nadomestila	1.041							
Skupaj sredstva za prevzem obveznosti	120.688	133.560	138.700	143.140	146.670	150.200	154.315	158.450
Skupaj sredstva za prevzem plačil	114.740	124.600	136.500	127.700	126.000	132.400	138.400	143.100
Sredstva za prevzem plačil kot % BND	1,09%	1,15%	1,23%	1,12%	1,08%	1,11%	1,14%	1,15%
Razpoložljiva nerazporejena sredstva kot % BND	0,15%	0,09%	0,01%	0,12%	0,16%	0,13%	0,10%	0,09%
Zgornja meja lastnih sredstev kot % BND	1,24%	1,24%	1,24%	1,24%	1,24%	1,24%	1,24%	1,24%

Vir: Evropska komisija, <http://www.europa.eu.int/comm/budget/>.

### **3 DAVČNA STRUKTURA IN GOSPODARSKA USPEŠNOST - POGLED NA TEORETIČNE USMERITVE**

Čeprav je analiziranje vplivov fiskalne politike na gospodarsko rast v glavnem usmerjeno v davčno strukturo in celotno davčno breme, je bila vse do pred nekaj leti njena teoretična vloga omejena na raven produkta, ne pa na njegovo rast. Razlog je bil v neoklasični teoriji rasti, po kateri obdavčitev vpliva le na raven dohodka in ne tudi na rast (z izjemo prehoda na višjo raven dohodka), torej je neodvisna od ekonomske politike. Šele v kontekstu novejših endogene teorije rasti,<sup>2</sup> je davčna politika postala teoretično pomembna za rast gospodarstva. Tako v prvem kakor v drugem primeru je ključna alokacijska funkcija davčne politike, saj s tem vpliva na odločitve ekonomskih enot, koliko bodo trošile in koliko varčevale, koliko bodo delale in koliko časa namenile za prosti čas, kakšna bo relativna donosnost različnih dejavnosti in podobno.

#### **3.1 Vpliv obdavčitve na gospodarsko rast**

Vprašanje, kako davčna politika vpliva na gospodarsko rast v kontekstu endogene teorije rasti, lahko skrčimo na vprašanje relativne obdavčitve dohodkov (faktorjev) in potrošnje ter velikosti celotnega davčnega bremena.<sup>3</sup> Ker nenevtralnost davkov spreminja odločitve ekonomskih enot, takšne spremembe v ekonomskem obnašanju, zaradi odstopanja od optimalnega obnašanja, zmanjšujejo neto učinkovitost gospodarstva, torej povečujejo »presežno davčno obremenitev« in zmanjšujejo raven produkta.<sup>4</sup> Pri analiziranju vplivov davčne politike na rast je najpomembnejše vprašanje učinkov spreminjanja davčne strukture.

Vendar pa sta smer in moč vpliva obdavčitve na raven in rast dohodka velikokrat težko določljiva. Obdavčitev lahko tudi pozitivno doprinese k povečani ponudbi javnih dobrin, ki vplivajo na dvig življenjskega standarda in splošne blaginje. Več in boljše javne dobrine in storitve lahko pripomorejo k povečani produktivnosti privatnega fiksnega in človeškega kapitala in tako povečajo gospodarsko rast. Poleg tega na povečanje socialne kohezije in zmanjšanje razlik v družbi lahko vplivajo tudi povečani socialni transferji.

##### ***3.1.1 Gospodarska rast in razdelitev dohodka***

Davčna politika je bila dolgo uporabljena kot vzvod za razdelitev dohodka, s čimer so želeli vplivati predvsem na gospodarsko rast. Analiziranje vpliva razdelitve dohodka na gospodarsko rast je ekonomiste razdelila v dva nasprotujoča si tabora. Tisti ekonomisti, ki menijo, da prerazdelitev dohodka ne pripomore k višji gospodarski rasti, imajo za to dva

---

<sup>2</sup> Glej na primer Jones, Manuelli in Rossi (1993), ki so združili teorijo endogene rasti in teorije optimalnega obdavčenja, pri čemer so ugotovili, da ima uvedba optimalne "mešanice" davkov velik pozitiven vpliv na gospodarsko rast. Glej tudi Corsetti in Roubini (1996), Lucas (1990), Pecorino (1994), Stokey and Rebelo (1995) in Rommer (1996).

<sup>3</sup> Glej na primer Tanzi in Zee (1997).

<sup>4</sup> Zanimajo nas učinki davčne politike pri danem trošenju države, torej učinki, ki so dodatni k učinkom povečanega trošenja države. Prav ločevanje teh dveh skupin učinkov dela velike preglavice pri empiričnem testiranju učinkov davčne politike.

razloga. Prvi razlog je splošna trditev, da politika razdelitve dohodka negativno vpliva na spodbude in zato zmanjšuje gospodarsko rast. Drugi, ki ga zagovarjajo Kaldor (1956, 1978) in drugi, pa teorijo gradijo na argumentu, da je za visoko gospodarsko rast potrebna visoka stopnja varčevanja v gospodarstvu, te pa so sposobni samo ekonomski subjekti z višjimi dohodki. Politika razdelitve dohodka, ki bi prerazdelila dohodke od tistih z višjimi dohodki k tistim z nižjimi, bi vplivala na stopnjo varčevanja, to bi vplivalo na znižanje investicij in končno na gospodarsko rast.

Na drugi strani ekonomisti, ki zagovarjajo pozitiven vpliv redistribucije dohodka na gospodarsko rast, to utemeljujejo z argumenti, da redistribucija dohodka odpravlja pomanjkljivosti trga pri ponudbi človeškega kapitala gospodinjev z nižjimi dohodki in zato povečuje gospodarsko rast. V praksi je takšna državna intervencija velikokrat neučinkovita, kar potrjujejo tudi različne študije.<sup>5</sup> Te študije tudi odkrivajo, da se pri analiziranju vpliva redistribucije dohodka na gospodarsko rast srečujemo z resnimi podatkovnimi problemi. Zaradi tega jih v magistrsko nalogo ne bom vključil, čeprav se zavedam, da bi za popolno analizo distribucijske funkcije fiskalne politike moral poleg davčne politike vključiti še politiko transferjev, saj le ocena celotnega fiskalnega učinka razkriva domet distribucijske funkcije fiskalne politike.

Višja davčna obremenitev lahko povzroči distorzije v gospodarstvu in zniža varčevanje, investicije, življenjsko raven in gospodarsko rast. Takšen obraten vpliv na gospodarsko učinkovitost je lahko tudi nesorazmeren s povečanim davčnim bremenom.<sup>6</sup> Ker je neto učinek obdavčitve na ekonomsko učinkovitost odvisen od ravni in strukture obdavčenja ter od tega, ali se davčni prihodki uporabijo za produktivne ali neproduktivne namene, je koristi in stroške obdavčitve zelo težko empirično meriti.<sup>7</sup>

To dejansko pomeni, da bi ocena zvišanja ali znižanja določenega davka morala zajemati tudi vpliv na določeno vrsto davčnega prihodka, ki bi se ali zvišal ali pa bi ga bilo treba nadomestiti z drugim virom.<sup>8</sup> Zato je potrebo natančno določiti vpliv spremembe strukture davkov na fiskalno stabilnost. Tako lahko znižanje davkov, ki vpliva na povečanje proračunskega primanjkljaja, povzroči zvišanje obrestnih mer in posledično znižanje gospodarske rasti, medtem ko znižanje davkov, ki vpliva na znižanje neproduktivnega državnega trošenja, lahko poveča gospodarsko rast.

Veliko poskusov ocen vpliva obdavčitve na gospodarsko rast je bilo narejenih predvsem za države OECD. Ta vpliv so različni avtorji opazovali navadno s tremi kazalci: razmerjem med vsemi davčnimi prihodki in BDP, mejnimi davčnimi stopnjami in povprečnimi davčnimi

---

<sup>5</sup> Glej na primer Alesina in Rodrick (1994), Persson in Tabellini (1994) ali Benabou (1996).

<sup>6</sup> Ramseyevo pravilo optimalnega obdavčenja pravi, da povečanje obdavčitve vodi do nesorazmernega zmanjšanja ekonomske učinkovitosti, tudi če so davčne distorzije (presežno davčno breme) individualnih davkov kompenzirane (Ramsey, 1927; Diamond and Mirless, 1971).

<sup>7</sup> Glej na primer Slemrod (1995).

<sup>8</sup> Westerhout in Van Sinderen (1994) na primer ocenjujeta, da je preobrat z investicijske državne potrošnje na »klasično« potrošnjo države na Nizozemskem povzročil znižanje rasti investicij, proizvoda in zaposlenosti.

stopnjami.<sup>9</sup> Večina študij kaže, da je za obdobje 1980-1995 značilna negativna korelacija med davčnimi stopnjami in gospodarsko rastjo. Leibfritz et al. (1997) so na primer dokazali, da povečanje davčne stopnje za 10 odstotnih točk privede do znižanja gospodarske rasti za pol odstotne točke.

Pri danem celotnem davčnem bremenu relativno zmanjševanje obdavčitve trošenja in povečevanje obdavčitve dohodka faktorjev povečuje trošenje, zmanjšuje varčevanje in s tem tudi investiranje. Ker obdavčitev potrošnje spremeni odločitev med delom in prostim časom,<sup>10</sup> ne vpliva pa na relativno ceno potrošnje v naslednjem obdobju, ponovno vpliva le na raven produkta in zato le na enkratno spremembo produkta ob spremembi strukture obdavčitve, ne pa na trajno spremembo v rasti.<sup>11</sup>

Če teoretični in empirični argumenti govorijo v prid povečanja obdavčitve potrošnje na račun zmanjšanja obdavčitve faktorjev, ostaja odprto še vprašanje strukture obdavčenja faktorskih dohodkov.

Učinki enakomerne obdavčitve faktorskih dohodkov so očitni. Ker enakomerna obdavčitev vseh faktorjev ne vpliva na dolgoročna razmerja v uporabi različnih faktorjev, je na dlani, da velikost bremena na daljši rok znižuje potencialno rast, saj ob sicer nespremenjenih drugih pogojih poraja »presežno davčno obremenitev«.

### **3.1.2 Teorije optimalnega obdavčenja**

Teorije optimalnega obdavčenja se ukvarjajo z različnimi vprašanji, kot so: ali naj država obdavči dohodke ali proizvode? Kakšne davčne stopnje naj se uporabljajo za davke na proizvode? Kako progresiven naj bo davčni sistem? Za odgovore na ta vprašanja so bili razviti različni modeli, ki imajo skupne tri elemente.

Prvič, v vsakem modelu najdemo seznam davkov, ki bi bili primerni in zadostni za zadovoljevanje potreb proračuna. Ti modeli navadno izločajo glavarino, ki je sicer najbolj učinkovit davek in ne povzroča presežnega davčnega bremena, je pa vprašljiv z vidika pravičnosti. Drugič, modeli se koncentrirajo tudi na odziv ekonomskih subjektov na uvedbo davkov v okviru preferenc posameznikov o proizvodih in prostem času, podjetij, ki so determinirana z dano tehnologijo in proizvodnim asortimentom, ter tržni strukturi, v kateri skupno delujejo posamezniki in podjetja (velikokrat je to popolna konkurenca). Tretjič, država pozna objektivno funkcijo za vrednotenje različnih kombinacij davkov. V najpreprostejših modelih je navadno cilj države minimizirati presežno davčno obremenitev ob zagotavljanju vnaprej planiranih davčnih prihodkov. Bolj zapleteni modeli se usmerjajo na zagotavljanje ravnovesja med učinkovitostjo in pravičnostjo (izenačenostjo). Modeli, ki

---

<sup>9</sup> Mejne davčne stopnje so bile izračunane na podlagi regresij časovnih vrst med nominalnim BDP in celotnimi davčnimi prihodki (glej na primer Easterly and Rebelo, 1993), povprečne davčne stopnje pa so bile izračunane s tehtanjem povprečnih davčnih stopenj od dohodkov iz kapitala in povprečnih davčnih stopenj na dohodke iz dela.

<sup>10</sup> S prostim časom je mišljen ves neformalni sektor, tudi prehod v sivo ekonomijo.

<sup>11</sup> Glej na primer Stokey in Rebelo (1995).

vključujejo vidik izenačenosti, se bolj usmerjajo na vidik vertikalne izenačenosti kot pa na horizontalno izenačenost.

### **3.1.2.1 Ramseyevo pravilo**

Ena prvih in najpomembnejših tem v raziskovanju optimalnega obdavčenja je bilo obdavčevanje proizvodov. S problemom optimalnega obdavčevanja proizvodov se je leta 1927 prvi začel ukvarjati Frank Ramsey (1927). Postavil si je preprosto vprašanje: če si država želi zagotoviti določen davčni prihodek, in sicer izključno od obdavčenja proizvodov, kakšni naj bodo ti davki, da bo presežna davčna obremenitev čim manjša. Prišel je do zaključka, da je zaradi uvedbe večjega števila davkov in z njimi povezanih višjih administrativnih stroškov, uvedba enake davčne stopnje bolj optimalna. Najpreprostejša verzija Ramseyevega problema je prikazana v statičnem modelu, to je enočasovnem modelu, v katerem ni varčevanja, z reprezentativnim potrošnikom.<sup>12</sup> Takšen sistem obdavčenja zmanjšuje ekonomske distorzije, pri čemer ne vpliva na načelo pravičnosti. Ramsey je torej zastavil problem določanja davkov na proizvode, pri čemer je davek na dohodek izključil. Enako obdavčenje proizvodov ima za posledico povečanje vseh cen za enak znesek, pri čemer se relativne cene med proizvodi ne porušijo. Ta preprosta intuicija pa ima dva problema. Prvič, ignorira dejstvo, da se z davki na proizvode ne da obdavčiti za posameznika zelo pomembno dobrotno, to je prosti čas. Drugič, model implicitno predpostavlja, da so krivulje ponudbe na trgu popolnoma elastične, zaradi česar celotno davčno breme nosi kupec.

Z ohranjanjem predpostavke, da je ponudba na trgu popolnoma elastična, Ramseyevo pravilo ponuja elegantno rešitev: optimalna kombinacija davkov na proizvode ima za posledico relativno enako znižanje v dohodkovno kompenziranim povpraševanju<sup>13</sup> za vse dobrine ali drugače povedano, davki na proizvode so optimalni takrat, ko je davčna stopnja inverzno proporcionalna cenovni elastičnosti povpraševanja in dejansko meri relativno spremembo v količinah vsakega od proizvodov.<sup>14</sup> Iz tega lahko izpeljemo »recept« za ekonomsko politiko. Proizvode z nizko cenovno elastičnostjo je treba bolj obdavčiti kot tiste z visoko cenovno elastičnostjo.

### **3.1.2.2 Pravilo Corlett-Hague**

Corlett in Hague (1953) sta v svojem delu ponudila alternativno interpretacijo Ramseyevega pravila. Poudarila sta, da so optimalni davki na proizvode odvisni od razmerja med povpraševanjem po proizvodih in prostem času. Za vodenje ekonomske politike je pomembno, da je proizvode, ki so komplementarni prostemu času, potrebno obdavčiti bolj kot proizvode, ki so substituti prostemu času. Zaradi nezmožnosti, da bi obdavčevali prosti čas, ga moramo obdavčiti posredno.

---

<sup>12</sup> Alternativno ima lahko model več potrošnikov z enakimi krivuljami povpraševanja.

<sup>13</sup> Gre za t.i. Hicksovo povpraševanje. Kompenzirano povpraševanje dobimo tako, da ob nespremenjeni koristnosti opazujemo spremembo povpraševanja zaradi spremembe cene. Kompenzirano povpraševanje meri substitucijski efekt spremembe cene, ne da bi pri tem meril dohodkovni učinek.

<sup>14</sup> Ang. inverse-elasticity rule.

Glavna kritika Ramseyeve teorije je usmerjena predvsem na »pravilo inverzne elastičnosti«, saj bi zato morali imeti višje davke na nujne dobrine, ker zanje velja neelastično povpraševanje, in nižje davke na luksuzne dobrine, po katerih je povpraševanje elastično. Diamond (1975) je zadrego Ramseyevega pravila razširil na več gospodinjstev z različnimi okusi, s čimer je skušal v model vključiti še načelo pravičnosti oziroma prerazdelitvene učinke. Diamond je sestavil model, v katerem družbena funkcija socialne blaginje pomeni tehtano povprečje koristnosti posameznih potrošnikov, pri čemer so uteži za gospodinjstva odvisne od socialnega stanja gospodinjstva (torej, gospodinjstva z manjšimi dohodki imajo višjo težo). Ob upoštevanju prerazdelitvenih učinkov se Ramseyevo pravilo spremeni, saj upošteva poleg cenovne elastičnosti tudi dohodkovno elastičnost.<sup>15</sup> Tako naletimo na konflikt med kriterijem učinkovitosti, ki zahteva visoko obdavčenje proizvodov z nizko cenovno elastičnostjo, in kriterijem pravičnosti, ki zahteva nizko obdavčenje proizvodov z nizko cenovno elastičnostjo.

Teorija optimalnega obdavčevanja dohodka je druga veja v preučevanju optimalnega obdavčenja. Tudi ta teorija predpostavlja statični model, pri čemer se usmerja predvsem na dohodke iz dela in ne na odločitve o varčevanju ali doseganju dohodkov iz kapitala.<sup>16</sup> Statični modeli so dveh vrst: linearni in nelinearni. Linearni imajo dva parametra – negativni davek in mejno davčno stopnjo. Negativni davek je lahko v obliki pavšalnega denarnega nadomestila vsakemu posamezniku, ki jim pomeni gotov dohodek, ali v obliki glavarine. Mejna davčna stopnja na dohodek vpliva na ponudbo dela in zato povzroča stroške zaradi zmanjšane učinkovitosti. Z uporabo obeh parametrov se lahko simultano povišajo davčni prihodki in prerazdelijo dohodki med posameznimi dohodkovnimi skupinami. Optimalna izbira med parametri je odvisna od več dejavnikov:

- od ravni davčnih prihodkov, ki jih država želi doseči;
- družbenih preferenc za prerazdelitev dohodkov v obliki funkcije družbene blaginje;
- kako hitro in močno se odzove individualna ponudba dela na spremembe v dohodku;
- od razdelitve dohodkov, ki določa neenakost pred obdavčitvijo.

Stern (1976) je na ta vprašanja predlagal naslednje:

- optimalna davčna stopnja je občutljiva na vse naštete parametre;
- četudi bi bila družba močno nenaklonjena neenakosti, bi mejna davčna stopnja vseeno znašala pod 100%.

Stern je ugotovil, da je optimalna davčna stopnja višja:

- čim nižja je kompenzirana elastičnost ponudbe dela;
- čim višja je družbena averzija do dohodkovne neenakosti;
- čim višje so neenakosti v dohodkih pred obdavčitvijo;
- čim višje so zahteve po javnofinančnih prihodkih.

---

<sup>15</sup> Takšno razmišljanje si lažje predstavljamo s preprostim primerom obdavčitve nujnih življenjskih potrebščin: gospodinjstva z nižjim dohodkom večji del le-tega porabijo za nakup osnovnih dobrin, zato so te dobrine manj obdavčene.

<sup>16</sup> Novejši modeli vključujejo tudi medčasovno varčevanje in investicijske odločitve.

Nelinearni modeli obdavčenja, v katerih se mejna davčna stopnja spreminja z ravno dohodka, podobno kot linearni modeli obdavčenja, predpostavljajo vnaprej določen obseg prihodkov, pri čemer skušajo minimizirati ekonomske distorzije zaradi neničelnih mejnih davčnih stopenj. Pri tem večkrat naletijo na problem, da se v model ne da vključiti naravnih (prirojenih) sposobnosti posameznika, ker se jih enostavno ne da opazovati. Ker se jih ne da opazovati, se jih tudi ne da obdavčiti, zaradi česar država ne more uvesti nedistorzijskih davkov na posameznikove sposobnosti. Kot približek temu država obdavči dohodke iz dela, pri čemer se mora zavedati, da višja obdavčitev dela vpliva na odločitve posameznikov o zmanjšanju količine dela.

Prav zaradi abstraktnosti modela je njegova praktična uporabnost za vodenje ekonomske politike vprašljiva. Med največkrat navedenimi argumenti se pojavlja ničelna stopnja davka na dohodke za posameznike z najvišjimi dohodki. Seade (1977) meni, da neničelna mejna davčna stopnja povzroča distorzije na trgu ponudbe dela. Če bi bile mejne davčne stopnje za posameznike z najvišjimi dohodki ničelne, bi bili ti posamezniki še bolj motivirani za delo (ob predpostavki, da lahko povečajo količino dela). Davčni prihodki se ne bodo spremenili, ker se bo ob višji davčni stopnji količina ponujenega dela zmanjšala, ob ničelni davčni stopnji pa bo dodatno ponujena količina dela neobdavčena. Zavedati se moramo, da je takšna logika uporabna samo za vrh porazdelitve dohodkov. Na žalost ti rezultati ne dajo nikakršne informacije o porazdelitvi mejnih davčnih stopenj tik pod vrhom.

Iz tega lahko razberemo, da je rezultat modelov optimalnega obdavčenja zbir davkov, ki jih država lahko uvede. Pri tem se vprašanja koncentrirajo predvsem na izbiro med direktnimi (na primer davki na dohodke) in indirektnimi davki (na primer davki na proizvode) in optimalno kombinacijo med njimi. Atkinson in Stiglitz (1980) ugotavljata, da so davki na proizvode relativno neučinkoviti pri zagotavljanju načela pravičnosti. Po drugi strani avtorja ugotavljata, da je zaradi administrativnih razlogov bolje uvesti indirektne davke.

Pri uvajanju modela optimalnih davkov je pomembno, kako davki medsebojno vplivajo na tržne nepravilnosti. Eksternalije, kot je na primer onesnaževanje, so samo en primer tržnih nepravilnosti, ki lahko vplivajo na oblikovanje optimalne davčne politike, zato je treba obdavčiti aktivnosti, ki povzročajo eksternalije. Modeli optimalnega obdavčenja skušajo na ta način izenačiti marginalno socialno škodo zaradi eksternalij z mejno socialno koristjo aktivnosti, ki povzroča eksternalije.<sup>17</sup>

### *3.1.2.3 Učinki različnega obdavčenja faktorjev*

Postavlja se torej vprašanje, kakšni so učinki različnega obdavčenja faktorjev. Ker obdavčenje faktorskega dohodka fizičnega kapitala lahko povzroči substitucijo s človeškim kapitalom, potencialno pa podraži tudi proizvodnjo obeh faktorjev, so dokončni učinki obdavčitve

---

<sup>17</sup> Več o vlogi davkov pri eksternalijah glej v Baumol in Oates (1988). Za drugo literaturo o optimalni obdavčitvi glej Rosen (1992), Auerbach (1985), Stern (1987), Stiglitz (1987) in Slemrod (1990).



faktorskih dohodkov odvisni od drugih parametrov, ki določajo tako faktorsko substitucijo in proizvodnjo faktorjev.

Za dolgoročno usmeritev majhnega in odprtega gospodarstva, kjer je vzdrževanje pogojev za prilagodljivost na zunanje spremembe preferenc in tehnologije ključna zahteva ekonomske politike, lahko davčna politika z majhno obdavčitvijo človeškega kapitala olajša substitucijo, potem spremembe (povečanje ali zmanjšanje) obdavčitve kapitala nimajo večjih učinkov na gospodarsko rast.<sup>18</sup>

Navkljub obsežnemu empiričnemu testiranju teoretičnih posledic davčne strukture na investiranje in rast je uporabnih rezultatov malo, še zlasti za bolj razvita gospodarstva. Za Slovenijo je pomemben in empirično dovolj trden sklep, da zmanjšanje obdavčitve dohodka (faktorjev) v korist povečanja obdavčitve potrošnje povečuje investiranje.<sup>19</sup>

#### **4 ZNAČILNOSTI STRUKTURE DAVČNIH PRIHODKOV V SLOVENIJI**

Osnovne značilnosti strukture davčnega donosa so ilustrirane s tabelami v nadaljevanju. Tabele razkrivajo spreminjanje strukture davčnih prihodkov v drugi polovici 90. let in doseženi razvoj strukture davčnih prihodkov.

V tabeli 5 so prikazani agregirani prihodki konsolidiranega javnofinančnega sektorja v odstotkih BDP. Opazimo lahko, da se je davčni donos od obdavčitve dela zmanjšal, od obdavčitve potrošnje pa povečal, da se je struktura obdavčitve dela oziroma potrošnje precej spremenila. Tako je bilo zmanjšanje donosa od obdavčitve dela rezultat krčenja donosa od prispevkov za socialno varnost in povečanja donosa od davkov na plačilno listo in delovno silo, ki so nadomestili zmanjšane socialne prispevke. Podobno je povečana obdavčitev potrošnje izvirala iz naraščanja donosa od domačih davkov na blago in storitve in zmanjšanja davčnega donosa od carin in uvoznih dajatev, kar je tudi bilo logična posledica približevanja EU in ukinjanja carinskih in drugih omejitev. Opazimo lahko, da je celotna obdavčitev v tem obdobju, kljub trendnemu spreminjanju strukture, do leta 2000 naraščala, nato pa se je nekoliko zmanjšala.

---

<sup>18</sup> Glej Stokey in Rebelo (1995).

<sup>19</sup> Glej na primer Mendoza, Milesi-Ferretti in Asea (1997).

Tabela 5: Prihodki konsolidirane globalne bilance\* javnega financiranja (% BDP)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Struktura prihodkov (% BDP)						
Dohodnina	6,2	6,2	6,0	6,1	6,1	6,0
Davek od dobička pravnih oseb	1,1	1,1	1,1	1,2	1,4	1,4
Prispevki za socialno varnost	12,9	12,9	12,8	13,0	13,0	12,8
Davki na plačilno listo in delovno silo	1,2	1,3	1,4	1,6	1,8	1,8
Domači davki na blago in storitve	13,3	13,8	15,5	14,2	14,1	12,7
Carine in uvozne dajatve	1,9	1,4	1,2	0,6	0,7	0,7
Drugi davki	0,6	0,8	0,7	0,6	0,7	0,7
Nedavčni prihodki	2,0	2,5	2,1	2,6	3,1	2,7
Kapitalski prihodki in donacije	0,2	0,2	0,3	0,4	0,4	0,6
Celotni prihodki (% BDP)	39,3	40,3	41,0	40,6	41,3	39,2

\* Združuje konsolidirano bilanco državnega proračuna, Zavoda za zdravstveno zavarovanje (ZZZS), Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (ZPIZ) in občinskih proračunov.

Vir: Ministrstvo za finance (2004).

Tabela 6: Obremenitev z davki in socialnimi prispevki

	Skupaj	Davki	Prispevki za socialno varnost	Skupaj	Davki	Prispevki za socialno varnost
	Struktura (%)			% BDP		
1997	100,0	60,9	39,1	39,2	23,9	15,3
1998	100,0	61,6	38,4	39,9	24,6	15,3
1999	100,0	62,5	37,5	40,2	25,1	15,1
2000	100,0	61,6	38,4	39,7	24,4	15,2
2001	100,0	61,0	39,0	39,7	24,2	15,5
2002	100,0	61,7	38,3	40,1	24,7	15,4

Vir: SURS (2003).

Tabela 7 prikazuje agregirane davčne prihodke (davke in socialne prispevke). Razvrščeni so v tri širše skupine direktnih davkov, indirektnih davkov in socialnih prispevkov. Dodane so tudi nekatere ključne davčne oblike. Tabela 7 dopolnjuje še tabela 8, kjer so dodane primerjave skupin davčnih oblik s povprečjem EU-15 in desetimi novimi državami članicami za obdobje 1995-2002. Iz tabel lahko ugotovimo, da indirektni davki in socialni prispevki prispevajo k javnofinančnim prihodkom približno enako (okrog 16 % BDP), medtem ko direktne dajatve zaostajajo, saj skupaj dosega le približno 8 % BDP. Primerjava osnovnih segmentov davčnih prihodkov z ustreznimi v EU-25, v EU-15 ne kaže opaznih razlik v obsegu obdavčenja (41,2% BDP v povprečju v obdobju 1995-2002 za EU-15 oziroma 41,4 % BDP za EU-25 proti 39,8 % za Slovenijo), še zlasti če opazujemo konsolidiran javnofinančni sektor, saj je obseg plačevanja davkov in prispevkov med segmenti javnofinančnega sektorja v Sloveniji večji kot v EU. Primerjava z novimi državami članicami kaže, da Slovenija nekoliko

prehiteva druge (39,8 % BDP v povprečju v obdobju 1995-2002 za Slovenijo oziroma 37,1 % BDP za NDC-10).

Tabela 7: Davki in socialni prispevki v Sloveniji (% BDP).

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
ESA95								
<b>A. Struktura davčnih prihodkov (% BDP)</b>								
Indirektni davki	16,3	16,5	16,2	16,8	17,4	16,5	16,3	16,7
Davek na dodano vrednost (DDV)*					5,0	9,1	8,7	9,0
Trošarine					1,9	3,2	3,5	3,6
Drugi davki na proizvode, vključno z uvoznimi dajatvami					8,4	1,7	1,4	1,4
Drugi davki na proizvodnjo	0,5	1,0	1,7	2,0	2,1	2,5	2,7	2,7
Direktni davki	7,2	7,5	7,7	7,8	7,7	8,0	8,0	8,0
Davki na dohodke gospodinjstev	6,1	6,2	6,1	5,9	5,8	5,8	5,9	5,9
Davki na dobičke gospodarskih družb	0,6	0,8	1,0	1,0	1,1	1,2	1,2	1,4
Drugi davki na dohodke	0,6	0,6	0,6	0,9	0,8	1,0	0,8	0,8
Prispevki za socialno varnost	17,7	16,0	15,1	15,0	14,8	15,0	15,2	15,1
Delodajalci	8,5	6,8	5,8	5,8	5,7	5,8	5,8	5,8
Zaposleni	8,5	8,2	8,2	8,1	8,1	8,2	8,1	8,0
Samozaposleni in nezaposleni	0,8	0,9	1,0	1,2	1,0	1,0	1,4	1,3
<b>B. Razporeditev davkov in socialnih prispevkov po ravneh države (% BDP)</b>								
Centralna raven	21,3	21,6	21,4	22,1	22,4	21,5	21,3	21,8
Lokalna raven	2,6	2,6	2,6	2,6	2,8	2,8	2,9	2,9
Skladi socialne varnosti	17,4	15,8	14,9	14,9	14,7	15,1	15,2	15,1
Institucije EU	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.	n.p.

\*Uveden 1.7.1999.

Vir: Evropska komisija (2004), Ministrstvo za finance (2004), SURS (2003) in lastni izračuni.

Če sodimo po povprečjih EU-15 in EU-25, v Sloveniji izstopa davčni donos dveh skupin davčnih oblik: obdavčitev dohodka gospodinjstev, saj je delež v vseh davčnih prihodkih za 7,9 odstotnih točk celotnega davčnega prihodka nižji kot v EU, in obdavčitev potrošnje, saj je po uvedbi davka na dodano vrednost ustrezen davčni prihodek presegal povprečje EU (merjenega kot odstotek celotnega davčnega prihodka). Predvsem zaradi nizkih prihodkov od obdavčitve dohodka gospodinjstev tudi prihodki od neposrednih davkov opaznejše zaostajajo za evropskim povprečjem, saj obdavčitev dohodka korporacij (druga pomembna komponenta neposrednih davkov) in drugih davkov prispevajo v javnofinančno blagajno v Sloveniji približno enak delež kot v EU. Neposredni davki tako v Sloveniji za obdobje 1995-2002 predstavljajo v povprečju le 19,9%, v EU-15 in EU-25 pa 33,3% oziroma 30,3% celotnih davčnih prihodkov. Zanimivo je, da v tem elementu zaostajamo tudi za deseterico novih držav članic (25,1% za NDC-10).

Tabela 8: Struktura davčnih prihodkov (povprečja za obdobje 1995-2002)

	EU-25		EU-15		NDČ-10		Slovenija	
	% BDP	% celotne davčne obremenitve	% BDP	% celotne davčne obremenitve	% BDP	% celotne davčne obremenitve	% BDP	% celotne davčne obremenitve
Davki skupaj	41,2	/	41,4	/	37,1	/	39,8	/
Indirektni davki	14,1	34,1	14,1	34,0	14,1	38,2	16,6	41,7
Davek na dodano vrednost (DDV)	7,0	17,0	7,0	16,9	7,4	19,9	7,9*	20,0*
Trošarine	2,7	6,4	2,6	6,3	3,6	9,7	3,1*	7,7*
Drugi davki na proizvode in storitve (vključno z uvoznimi dajatvami)	2,1	5,1	2,1	5,2	1,6	4,4	3,2*	8,1*
Drugi davki na proizvodnjo	2,3	5,6	2,3	5,6	1,5	4,0	1,9	4,8
Direktni davki	13,6	33,0	13,8	33,3	9,3	25,1	7,7	19,5
Davki na dohodke gospodinjstev	9,8	23,7	9,9	23,9	6,0	15,8	6,0	15,0
Davki na dobičke gospodarskih družb	2,6	6,2	2,6	6,2	2,8	7,5	1,0	2,5
Drugi direktni davki	1,3	3,1	1,3	3,1	0,7	1,8	0,8	1,9
Prispevki za socialno varnost	13,6	32,9	13,5	32,8	13,6	36,7	15,5	38,9
Delodajalci	7,6	18,5	7,6	18,3	9,2	24,8	6,2	15,7
Zaposleni	4,4	10,7	4,4	10,7	4,8	12,9	8,2	20,5
Samozaposleni in brezposelni	1,6	3,8	1,6	3,9	0,8	2,2	1,1	2,7

\* Obdobje 1999-2002.

Vir: Prirejeno po Evropska komisija (2004), za Slovenijo Ministrstvo za finance (2004) in lastni izračuni.

Tabeli 7 in 8 sta namenjeni predvsem prikazu strukture davčnih prihodkov, za analitične namene pa nista najbolj uporabni. Razlike v primerjavi z EU ali NDČ namreč praviloma ne razkrivajo (ne)ustreznost obstoječe davčne strukture, še manj pa so razlike v tabelah lahko povod za spreminjanje sistema obdavčitve, torej za prilagajanje strukture davčnih prihodkov tisti strukturi, ki je lastna (povprečju) EU. Razlogi so vsaj trije.

- Strukture davčnega donosa se med razvitimi gospodarstvi zelo razlikujejo, zato je težko reči, da je razvitim gospodarstvom sploh skupna neka konkretna struktura davčnih prihodkov. Prej nasprotno, saj so razlike med državami EU v strukturi davčnih prihodkov zelo velike, precej večje kakor pri strukturi trošenja in bistveno večje kot med Slovenijo in povprečjem EU. Po strukturi davčnih prihodkov lahko ločimo vsaj tri skupine (razvitih) držav: neevropski del OECD, skandinavske države in

druge države evropskega dela OECD,<sup>20</sup> med katerimi se struktura davčnih prihodkov močno razlikuje.

- Ciljanje strukture davčnih prihodkov gospodarstev, ki so znatno bolj razvita ali (in) znatno bolj zaprta ali (in) znatno večja, je tudi v načelu sporno, saj je del davčne strukture odvisen od stopnje razvitosti (torej tudi razvitosti davčne administracije), odprtosti in velikosti.<sup>21</sup> Tako je naraščanje deleža socialnih prispevkov, relativno povečevanje splošnih davkov na potrošnjo v primerjavi z obdavčitvijo potrošnje posameznih vrst blaga in naraščanje obdavčitve dohodka gospodinjstev nedvomno odlikovalo spreminjanje strukture obdavčitve gospodarstev OECD v zadnjih 30 letih.
- Razlike v strukturi davčnih prihodkov ne razkrivajo dejanske obdavčitve posameznih faktorjev proizvodnje (in proizvodov), še manj pa posledične spremembe (distorzije) proizvodnih in investicijskih vzpodbud. Slednje so ključne pri analizi potrošne in proizvodne (ne)nevtralnosti davčnega sistema, torej analizi potencialne neučinkovitosti davčnega sistema. Razlike v strukturi davčnega donosa namreč niso odvisne le od višine davčnih stopenj, temveč prav tako od velikosti davčnih osnov, izjem in specifičnih (uporabljenih) davčnih oblik, ki jih obsegajo navedene skupine davčnih oblik.

Tudi v tabeli 9, ki prikazuje strukturo davčne obremenitve po državah, je mogoče videti, da med državami članicami obstajajo velike razlike v celotni davčni obremenitvi, ki se meri kot razmerje med celotnimi davki in BDP. Tako je v letu 2002 Švedska imela najvišje razmerje, ki je znašalo kar 50,6 %, sledile so ji Danska z 48,9 %, Belgija 46,6 % in Finska 45,9 %. Najnižje razmerje so zabeležile Irska z 28,6 %, Litva z 28,8 %, Latvija in Malta z 31,3 % in Ciper z 32,5 %. V letu 2002 je v primerjavi z letom 2001 celotna davčna obremenitev padla v 16 od 24 državah članicah, najbolj na Poljskem z 41,2 % na 39,1 %, Irskem s 30,5 % na 28,6 %, Švedskem z 52,2 % na 50,6 % in v Veliki Britaniji s 37,3 % na 35,8 %. Razmerje med celotnimi davki in BDP se je povečalo v 8 od 24 članicah, med katerimi sta največje povišanje doživeli Luksemburg (s 40,7 % na 41,9 %) in Češka (s 34,3 % na 35,4 %).

Če v določenem obdobju opazujemo delež različnih vrst davkov v celotnih davčnih prihodkih, ugotovimo, da imajo nove države članice nižji delež direktnih davkov v celotnih davčnih prihodkih in višji delež indirektnih davkov in prispevkov za socialno varnost. V letu 2002 so Poljska z 18,7 %, Slovenija z 20,2 % in Slovaška z 22,6 % zabeležile najnižje deleže direktnih davkov v celotnih davčnih prihodkih, medtem ko je bilo povprečje 25 držav članic 33,1 %. Na drugi strani so države, kot so Danska s 60,5 %, Velika Britanija s 44,2 % in Finska z 42,9 %, z relativno visokimi deleži direktnih davkov. Eden izmed vzrokov za nižje deleže direktnih davkov v celotnih davčnih prihodkih novih držav članic so nižje davčne stopnje na dohodke fizičnih in pravnih oseb. V letu 2004 je povprečje najvišjih statutarnih stopenj na osebne dohodke za 15 držav članic EU znašalo 46,2 %, povprečna najvišja obdavčitev osebnih prejemkov v 10 novih državah članicah pa je znašala 34,9 %. Najvišja obdavčitev dohodkov

<sup>20</sup> Glej na primer OECD (1993) ali Zee (1996).

<sup>21</sup> Glej na primer Zee (1996) ali Burgess in Stern (1993).

pravnih oseb je, podobno kot pri obdavčitvi dohodkov posameznikov, višja v EU-15 kot 10 novih državah članicah (31,4 % proti 21,5 %).

Tabela 9: Struktura davčne obremenitve po državah

	Davki skupaj			Indirektni davki		Direktni davki		Prispevki za socialno varnost		Statutarna stopnja na osebne prejemke - dohodnina (%)	Najvišja statutarna stopnja na obdavčitev dohodkov pravnih oseb (%)
	% BDP			% celotne davčne obremenitve							
	1995	2001	2002	1995	2002	1995	2002	1995	2002		
<b>EU25*</b>	<b>40,5</b>	<b>41,1</b>	<b>40,4</b>	<b>33,6</b>	<b>34,8</b>	<b>31,5</b>	<b>33,1</b>	<b>34,9</b>	<b>32,1</b>	<b>41,7</b>	<b>27,4</b>
<b>EU15*</b>	<b>40,6</b>	<b>41,2</b>	<b>40,5</b>	<b>33,5</b>	<b>34,6</b>	<b>31,5</b>	<b>33,5</b>	<b>34,9</b>	<b>31,9</b>	<b>46,2</b>	<b>31,4</b>
BE	45,1	46,2	46,6	29,5	29,7	37,9	38,8	32,7	31,4	50,0	34,0
CZ	39,9	34,3	35,4	34,7	31,3	25,1	26,2	40,2	42,4	32,0	28,0
DK	49,3	49,9	48,9	34,8	36,1	62,1	60,5	3,1	3,4	47,6	30,0
DE	40,8	40,8	40,2	30,1	30,5	27,5	27,1	42,4	42,3	45,0	38,3
EE	/	/	35,2	/	40,1	/	24,4	/	35,5	26,0	26,0
EL	32,6	37,0	36,2	44,1	40,5	23,8	26,9	32,1	32,5	40,0	35,0
ES	33,4	35,5	36,2	32,6	33,6	31,3	31,3	36,0	35,2	45,0	35,0
FR	44,0	45,0	44,2	36,8	35,2	20,6	27,6	42,6	37,2	49,6	35,4
IE	33,4	30,5	28,6	43,9	43,7	41,1	40,8	15,0	15,5	42,0	12,5
IT	41,2	42,5	41,7	30,9	35,9	37,4	34,5	31,6	29,5	45,0	37,3
CY	/	32,7	32,5	/	42,7	/	35,8	/	21,5	30,0	15,0
LV	37,2	31,8	31,3	40,7	37,7	23,2	29,9	36,1	32,4	25,0	15,0
LT	28,6	29,1	28,8	43,0	43,5	30,7	26,2	26,4	30,2	33,0	15,0
LU	42,3	40,7	41,9	31,9	33,4	41,6	39,3	26,5	27,3	38,0	30,4
HU	/	39,4	38,8	/	39,2	/	26,9	/	33,9	40,0	17,7
MT	27,7	30,4	31,3	46,0	42,5	31,4	36,1	22,6	21,4	35,0	35,0
NL	40,6	40,0	39,5	29,3	33,5	31,2	31,3	39,5	35,2	52,0	34,5
AT	42,3	45,3	44,4	35,9	35,2	28,4	31,6	35,6	33,2	50,0	34,0
PL	34,3	41,2	39,1	37,5	40,4	33,2	18,7	29,4	40,9	40,0	19,0
PT	33,6	35,6	36,3	43,5	42,1	26,6	26,9	29,9	30,9	40,0	27,5
<b>SI</b>	<b>41,3</b>	<b>39,4</b>	<b>39,8</b>	<b>39,5</b>	<b>41,9</b>	<b>17,5</b>	<b>20,2</b>	<b>43,0</b>	<b>37,9</b>	<b>50,0</b>	<b>25,0</b>
SK	41,5	32,9	33,0	37,7	36,4	27,9	22,6	34,5	41,0	38,0	19,0
FI	46,0	46,0	45,9	31,0	30,6	38,2	42,9	30,8	26,5	53,0	29,0
SE	49,5	52,2	50,6	32,8	34,3	40,8	36,8	26,4	28,9	56,0	28,0
UK	35,4	37,3	35,8	39,9	38,9	42,6	44,2	17,5	16,9	40,0	30,0
NO	42,6	43,7	44,2	38,8	31,2	37,9	46,4	23,2	22,4	/	/
US	27,6	28,9	/	/	/	/	/	/	/	/	/
JP	27,7	27,3	/	/	/	/	/	/	/	/	/

\* Aritmetično povprečje.

Vir: FINFACTS (2004), Evropska komisija (2004), podatki za ZDA in Japonsko iz OECD (2003a).

Pri indirektnih davkih, če jih merimo kot delež vseh davčnih prihodkov, je na prvem mestu Irska s 43,7 %, sledijo ji Litva s 43,5 %, Ciper z 42,7 % in Malta z 42,5 %, v primerjavi s povprečjem 25 držav članic razširjene Evrope, ki je znašalo 34,8 %. Belgija, Nemčija in Finska so z 29,7 %, 30,5 % in 30,6 % na dnu lestvice.

Češka (42,4 %), Nemčija (42,3 %) in Slovaška (41,0 %) so pri deležu prispevkov za socialno varnost v celotnih davčnih prihodkih nad povprečjem EU-25, ki znaša 32,1 %. Danska s 3,4 %, Irska s 15,5 % in Velika Britanija s 16,9 % so države z relativno nizkim deležem prispevkov za socialno varnost v celotnih davčnih prihodkih. Danska je z vidika prispevkov za socialno varnost tudi sicer zanimiva država, saj je sistem socialnega zavarovanja skoraj v celoti pred sistemom splošne obdavčitve.

Ugotovimo lahko, da je Slovenija po stopnjah davkov na osebe prejemke tik pod vrhom lestvice razširjene Unije, davki na dohodek pravnih oseb so pri nas, prav nasprotno, med najnižjimi. Zgornja stopnja obdavčitve dohodkov fizičnih oseb v Sloveniji znaša 50 %, kar presega povprečno davčno obremenitev plač v razvitih zahodnoevropskih državah (46,2 %), še bolj pa presega povprečje v desetih novih državah članicah, kjer te obveznosti znašajo 34,9 %.

Najvišjo stopnjo na osebne prejemke imajo na Švedskem (56 %), sledita Finska (53 %) in Nizozemska (52 %), takoj za njimi pa je Slovenija, kjer znaša obremenitev 50 % obdavčljivega dohodka. Po višini obremenitve najvišjih plač, na katere se nanaša tabela FINFACTS, Slovenija torej presega večino držav članic »stare« unije, med katerimi ima najnižjo davčno stopnjo Luksemburg (38 %). Od novink sta nam najbližje Poljska in Madžarska s 40 %, obdavčitev fizičnih oseb pa je v Latviji natanko za polovico manjša kot v Sloveniji.

Povsem drugačno podobo kaže lestvica najvišjih stopenj davka na dohodek pravnih oseb, ki v Sloveniji dosega 25 %, kar je pod povprečjem tako EU-15 (31,4 %) kot tudi EU-25 (27,4 %). Po obremenitvi pravnih oseb je naša država na 18. mestu med 25 članicami Unije. V petnajsterici ima nižje davke samo Irska (12,5 %), med novimi državami članicami pa vse, razen Malte (35 %), Češke (28 %) in Estonije (26 %). Primerjava davčnih stopenj na osebne prejemke in dohodke pravnih oseb pokaže, da je razlika najočitnejša na Irskem (29,5 %), sledita pa Švedska (28 %) in Slovenija (25 %). V vseh drugih državah je manjša, na Malti in Slovaškem pa je obremenitev fizičnih oseb in podjetij celo izravnana.<sup>22</sup>

V obdobju 2001-2002 se je skupna davčna obveznost v Sloveniji zvišala z 39,4 % na 39,8 % BDP, medtem ko se je v Uniji v povprečju zmanjšala, in sicer v EU-15 z 41,2 % na 40,5 %, v EU-25 pa z 41,1 % na 40,4 % BDP. V celotni davčni obremenitvi imajo pri nas najvišji delež posredni davki, kot so DDV in trošarine, ki so se v obdobju 1995-2002 povečali z 39,5 % na 41,9 % (povprečje v Uniji je s 34,8 % precej nižje). Direktna obdavčitev (davki na izplačane plače in dohodek podjetij ter na kapital) se je v Sloveniji povečala s 17,5 % na 20,2 %, a je še vedno skoraj za tretjino pod povprečjem skupnosti (33,1 %). Delež prispevkov za socialno varnost se je pri nas znižal s 43 % na 37,9 %, vendar še vedno presega povprečje Unije (32,1 %).

---

<sup>22</sup> Ang. flat rate.

Slovenija je imela leta 2002 drugi najnižji delež neposrednih davkov (20,2 %), takoj za Poljsko (18,7 %), medtem ko na Danskem davčne obveznosti fizičnih in pravnih oseb dosežajo 60,5 % vseh davčnih prihodkov. Pri deležu posrednih davkov (DDV in trošarine) je naša država z 41,9 % na šestem mestu, pri socialnih prispevkih (37,9 %) pa še za mesto višje.

V nasprotju s strukturo davčnih prihodkov primerjava efektivnih davčnih stopenj obdavčitve dela, kapitala in potrošnje z ustreznimi stopnjami v EU neposredno razkriva obseg davčne konkurence po vstopu v EU ter zato učinke davčnega sistema na (kratkoročne) proizvodne in investicijske vzpodbude po vstopu v EU. Poleg tega pa razlike med efektivno obdavčitvijo obeh faktorjev, kakor tudi med obdavčitvijo dohodkov faktorjev in potrošnje, odkrivajo posledice dejanskega obsega neneutralnosti davčnega sistema na njegovo učinkovitost (povečano »presežno davčno obremenitev«) in potencialno dolgoročno rast.

Iz zgornjih tabel lahko opazimo, da je Slovenija po javnofinančnih kazalcih dokaj primerljiva s »starimi« državami članicami in bolj primerljiva od drugih novih držav članic. Temu je delno prispevalo tudi dejstvo, da je davčni sistem skoraj v celoti že usklajen s pravnim redom EU.

#### 4.1 Ali Slovenija z reformami želi doseči cilj strukture davčnega donosa?

Sistematično spreminjanje davčne strukture ni bilo posledica le reforme davčnega sistema, temveč tudi siceršnjega spreminjanja gospodarstva. Poleg tega so tudi učinki zakonskega spreminjanja nominalnih parametrov posameznih davčnih oblik zaradi kopice izjem, stopenj in razredov analitično zakriti in mednarodne primerjave ponavadi niso neposredno primerljive.<sup>23</sup> Zato vpogled v spreminjanje strukture davčnega donosa in v spreminjanje nominalnih parametrov davčnih oblik ne omogoča neposredno oceniti niti distribucijske in alokacijske niti evropske posledice spreminjanja davčnega sistema. Samo na njihovi osnovi ni mogoče soditi o potencialnih spremembah proizvodnih in investicijskih vzpodbud ali o spremembah porazdelitve kupne moči med različnimi segmenti prebivalstva. Poleg tega ne da niti približne orientacije o gibanju efektivne obdavčitve v Sloveniji glede na tisto v EU v smislu približevanja ali oddaljevanja.

Že pri uvajanju DDV, to je davčni obliki, ki se odlikuje z donosnostjo, je bila stabilizacijska funkcija fiskalne politike povsem nevtralizirana, saj je bil v ospredju cilj nespremenjenega donosa od potrošnih davkov. Tako je modelski izračun Ministrstva za finance pokazal v finančnem smislu 0,6 % BDP nižji davčni neto donos zaradi uvedbe DDV (Poročevalec DZ RS, št. 60/98). Podobno je bilo pri uvedbi davka na izplačane plače. Ob uveljavitvi zakona 1. julija 1996 je bila hkrati znižana stopnja prispevka za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje z 12,85 % na 8,85 %, s čimer se je znižala davčna obremenitev plač s prispevki za socialno varnost z 42 % na 38 %. Z znižanjem prispevkov za socialno varnost in hkratno uvedbo davka na izplačane plače so bila zagotovljena ustrezna sredstva državnemu proračunu,

---

<sup>23</sup> Gre predvsem za probleme različnih definicij zavezancev, različnih davčnih osnov, davčnih razredov itd. (DURS, 2003).



s tem pa tudi financiranje primanjkljaja v Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije. 1. septembra 2004 je stopila v veljavo sprememba lestvice za plačilo davka na izplačane plače, pri čemer Ministrstvo za finance ocenjuje, da bo zaradi predlagane spremembe nastalo približno 10 mlrd SIT letnega proračunskega izpada prihodkov (Poročevalec DZ, št. 59).

Da bi razkrili možne posledice trendnega spreminjanja strukture davčnega donosa glavnih davčnih oblik (torej nenevtralnost ustreznega dela davčnega sistema), se magistrska naloga ukvarja z ocenjevanjem učinkovite obdavčitve. Ocenjena je učinkovita obdavčitev dela, kapitala in potrošnje. Ocenjene učinkovite stopnje omogočajo analizo tako alokacijske kot pridružitvene funkcije davčne politike. Na dolgi rok spreminjanje davčnih oblik ne vpliva močnejše na rast gospodarstva, vsaj raziskave v tujini kažejo tako,<sup>24</sup> vpliva pa na raven produkta. Poleg tega imajo lahko razlike v učinkoviti obdavčitvi faktorjev na kratek rok opazne posledice na davčno konkurenco in zato na alokacijo kupne moči, torej tudi na kratkoročne proizvodne in investicijske vzpodbude. Ocenjene učinkovite davčne stopnje tudi ilustrirajo, kako daleč smo pri obdavčitvi v Sloveniji v primerjavi s tisto v EU, saj omogočajo neposredno primerjavo z ustreznimi ocenami za države EU. Pred tem pa prikazujem primerjavo strukture davkov držav članic EU in razvoj strukture davkov v razširjeni Evropi.

## **5 STRUKTURA DAVKOV DRŽAV ČLANIC EU IN RAZVOJ STRUKTURE DAVKOV V RAZŠIRJENI EVROPI**

### **5.1 Prikaz celotne davčne obremenitve držav**

EU ima, vsaj na koledarju, za sabo še en velik izziv, to je pridružitve 10 novih članic. Eden izmed kazalcev, kako uspešna je bila pridružitve 10 novih držav članic, se bo pokazal tudi na harmonizaciji davčnih sistemov 10 novih članic z davčnim ustrojem »starih« držav članic EU.

Običajno se celotna davčna obremenitev meri v vrednosti vseh davkov in dejanskih prispevkov za socialno varnost kot odstotek BDP (ang. tax-to-GDP ratio). Razmerje med vsemi davki in prispevki za socialno varnost ter BDP je tudi sicer zelo široko uporabljan kazalec za merjenje celotne davčne obremenitve, pri čemer lahko pri merjenju in primerjavi davčne obremenitve med državami in v času naletimo na metodološke omejitve.

Med faktorji, ki lahko vplivajo na kazalec, naj opozorim predvsem na način in intenzivnost držav članic, da ekonomskim subjektom nudijo socialno in ekonomsko pomoč preko vzvodov davčne politike namesto direktnih državnih pomoči. Pri tem se postavlja tudi vprašanje, ali so

---

<sup>24</sup> To je že stara Harbergerjeva hipoteza, ki je v novejšem času empirično testirana. Za distribucijsko funkcijo fiskalne politike so socialni učinki pomembni predvsem na kratek rok, na daljši rok pa je zaviranje-uravnavanje naraščanja razlik v porazdelitvi dohodka bistveno za čim večje in dolgoročno vzdržno generiranje človeškega kapitala in posledično dolgoročno vzdržno gospodarsko rast. Glej na primer Stokey in Rebelo (1995) ali Easterly in Rebelo (1993).

socialni transferji predmet obdavčitve. V veliko primerih davki na socialne transfere dejansko ne pomenijo »pravih« davkov, temveč le posebno metodo za izračun neto transferjev z namenom, da bi dosegli enako obravnavo virov obdavčljivega dohodka in da bi se izognili velikim marginalnim efektom. Države z relativno visokim koeficientom vseh davkov v BDP imajo navadno višje davke na socialne transfere. Adema (2000) je, na primer, ugotovil, da so v letu 1995 davki in socialni prispevki na transferna plačila presegli 5 % BDP na Danskem, Finskem in Švedskem ter na Nizozemskem. »Transferni davki« niso presegli 2 % BDP v Nemčiji in Belgiji, še nižji pa so bili na Irskem in v Veliki Britaniji. Iz tega lahko ugotovimo, da se davčne pozicije držav članic lahko razlikujejo glede na to, katere elemente uporabimo v izračunih. To je še posebej pomembno, ko razmišljamo o vprašanju vključitve ali izključitve določenih socialnih prispevkov (na primer pripisani prispevki za socialno varnost). Vzemimo za primer Nizozemsko, ki je po prehodu s klasifikacije nacionalnih računov ESA79 na ESA95 beležila občutno nižje prispevke za socialno varnost, saj so iz nove klasifikacije izpadli socialni prispevki iz pogodb o delu, ki niso bili več direktni državni prihodek. Kljub spremembi pa Nizozemska še vedno spada med najbolj obdavčene države članice EU.

Kot kaže slika 1, se je povprečna vrednost koeficienta v EU povišala s 40,6 % v letu 1995 na približno 42 % v letih 1999 in 2000.<sup>25</sup> Vrednosti iz leta 2002 kažejo na rahel padec na 40,5 %.

Zanimivo je dejstvo, da ima večina novih držav članic EU nižje koeficiente od »starih« držav. V letu 2002 je tehtano povprečje EU-15 znašalo 40,5 %, medtem ko je povprečje novih držav članic znašalo 37,3 % in je bilo za tri odstotne točke nižje. Vendar pa z uporabo tehtanega povprečja za EU-15 zakrijemo del različnosti davčnih sistemov, ki je nastala po razširitvi EU. Če za primerjavo uporabimo aritmetično in ne tehtano povprečje EU-15, se razlika v celotni davčni obremenitvi v razmerju do BDP za nove države članice še poveča in znaša 6,6 odstotnih točk pod povprečjem EU-15.

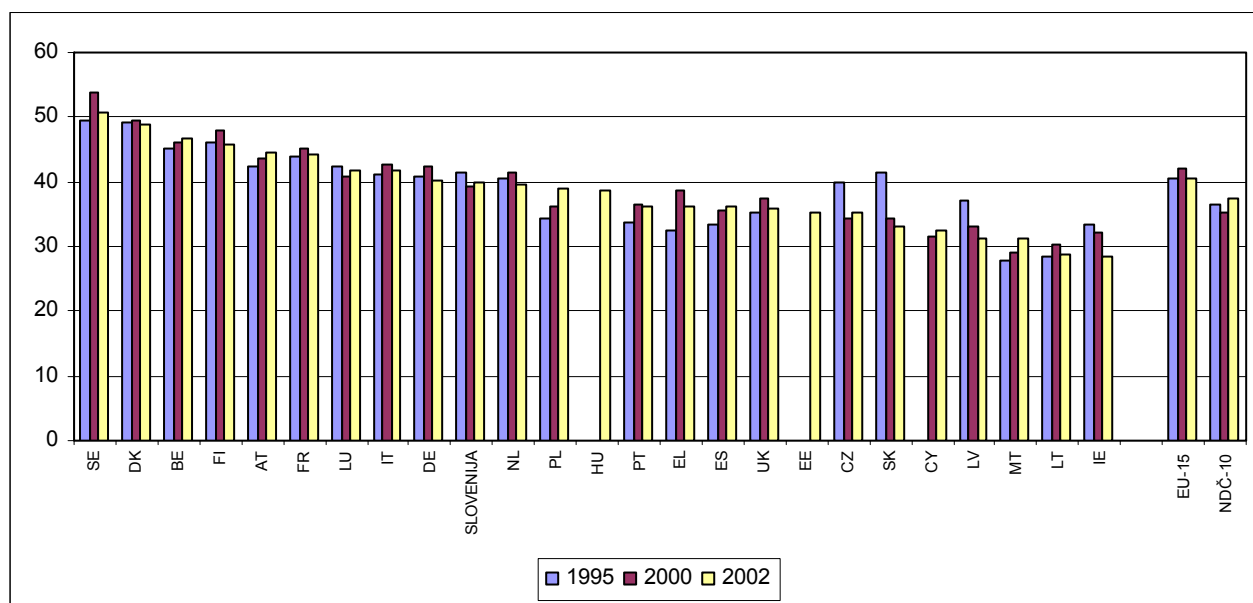
Kakor obstajajo razlike v celotni davčni obremenitvi med starimi in novimi državami članicami, tako obstajajo razlike tudi znotraj skupine novih članic EU. Skupino 10 novih držav članic lahko razdelimo na dve podskupini:

- skupino treh držav, ki imajo raven celotne obdavčitve zelo podobno povprečju EU-15: te so Slovenija z 39,8 %, Poljska z 39,1 % in Madžarska z 38,8 %;
- skupino preostalih 7 držav, katerih celotna obdavčitev krepko zaostaja za povprečjem EU-15: od Češke (35,4 %, to je 5 odstotnih točk pod povprečjem EU-15) do Litve (28,8 %, to je 12 odstotnih točk pod povprečjem EU-15). Zanimivo je, da ima od starih članic samo Irska nižjo celotno obdavčitev, kot znaša povprečje druge skupine novih držav članic EU.

---

<sup>25</sup> Ti koeficienti so navadno v večini držav članicah EU višji od tistih v državah OECD. Zunaj Evrope imajo samo Avstralija, Kanada in Nova Zelandija koeficiente, višje od 30%; glej OECD (2003a).

Slika 1: Celotna davčna obremenitev za države članice EU-25 za leta 1995, 2000 in 2002 (% BDP)



Vir: Evropska komisija (2004), Ministrstvo za finance (2004).

Legenda: AT – Avstrija; BE – Belgija; CY – Ciper; CZ – Češka; DK – Danska; DE – Nemčija; EE – Estonija; EL – Grčija; ES – Španija; FI – Finska; FR – Francija; HU – Madžarska; IE – Irska; IT – Italija; LT – Litva; LV – Latvija; LU – Luksemburg; MT – Malta; NL – Nizozemska; PL – Poljska; PT – Portugalska; SE – Švedska; SK – Slovaška; UK – Velika Britanija; NDC – nove države članice.

Tudi med starimi državami članicami EU obstajajo precejšnje razlike v celotnem davčnem bremenu. Le-to se giblje v razponu 22 odstotnih točk med z davki najbolj obremenjeno Švedsko in najmanj obremenjeno Irsko. Poleg Švedske spadajo med z davki najbolj obremenjene države še druge severnoevropske države (Danska, Belgija in Finska), medtem ko je davčno breme najnižje na Irskem in v Veliki Britaniji in je nižja v južnoevropskih državah: v Španiji, Grčiji in na Portugalskem.

V drugi polovici 90. let se je v EU politična javnost nagibala k znižanju davčne obremenitve glede na velikost gospodarstva. Posledice tega ukrepa so se začele kazati šele med leti 2000 in 2002 v obliki padanja tehtanega povprečja EU-15 za 1,5 odstotne točke. Naraščajoči trend v obdobju 1995 in 2000 je bil posledica gospodarske stagnacije, ki je vodila do nižjih davčnih prihodkov, ki so bili občutljivi na ciklične fluktuacije. V obdobju 2000-2002 se je trend v večini držav članic EU-15 zasukal in opazimo lahko občutno razbremenitev vseh davkov in prispevkov v BDP, tako v državah z višjim davčnim bremenom (Švedska, Nizozemska, Nemčija in Finska), kot tudi v državah z nižjim davčnim bremenom (Irska in Grčija). Samo v Luksemburgu, Avstriji, Belgiji in Španiji se je koeficient v tem obdobju povečal.

Za nove države članice še niso na voljo celotne serije podatkov za obdobje 1995-2002, zaradi česar je težko natančno opisati trend celotne obdavčitve. Iz obstoječih podatkov je razvidno, da se je v nekaterih državah celotno davčno breme močno znižalo (na Slovaškem kar za 10 odstotnih točk, na Češkem za 4,5, v Latviji pa za 6 odstotnih točk). Za Slovenijo je značilen

padec davčne obremenitve v obdobju 1995-1997, ki se je nato stabilizirala z redkimi fluktuacijami.

Za nekatere nove države članice pa je značilen porast davčnega bremena. Za Poljsko sta značilna dva skoka, in sicer za 4,4 odstotne točke v letu 1996 in 5 odstotnih točk v letu 2001, ki sta vplivala na povečanje 4,8 odstotnih točk v celotnem obdobju. Podoben dvig zaznamo za Ciper (3,3 odstotne točke) in Malto (3,6 odstotne točke).

Relativno visoki koeficienti celotne obdavčitve v BDP, ki jih lahko opazimo pri državah članicah EU-15, so posledica stalnega in skoraj neprekinjenega<sup>26</sup> naraščajočega trenda v davčnih bremenih od leta 1970 in v manjši meri tudi v 80-ih letih in v začetku 90-ih.<sup>27</sup> Ta dolgoročen porast v celotni davčni obremenjenosti držav je tesno povezan z naraščajočim deležem storitev, ki jih opravlja javni sektor. Davki in socialni prispevki so se nenehno povečevali, da so lahko sledili naraščajočemu državnemu trošenju. Še posebej pomembno rasti so izkazovali davki na delo, ki so konstantno rasli zaradi financiranja socialnih zavez na področju pokojnin, zdravstvenega zavarovanja, izobraževanja in drugih socialnih ugodnosti.

### *5.1.1 Rast javnih izdatkov in Wagnerjev zakon*

Tendenčno rast javnih izdatkov je ugotavljal že nemški znanstvenik Adolph Wagner, ki je leta 1883 predstavil svojo idejo, danes znano kot Wagnerjev zakon. Najpogostejša interpretacija tega zakona je podana kot večanje javnih izdatkov v BDP z večanjem dohodka, to je BDP, čeprav se je Wagner zavedal mej rasti. Verjel je, da mora biti razraščajoči se javni sektor nujno spremljan s socialnim napredkom in naraščajočim dohodkom, kar je primer t.i. ekonomskega determinizma.<sup>28</sup>

Pomembno je ugotoviti, od kod izvira povečanje razmerja med javnimi izdatki in BDP:

- ali je posledica velikega povpraševanja po javnih dobrinah in javnih transferjih; to je nekakšna pozitivna različica Wagnerjevega zakona;
- ali je posledica demokratičnega procesa, ki ni dovolj odporen na interese posameznih interesnih skupin in kaže na asimetričnost: veliko lažje je zvišati javne izdatke kot pa se zoperstaviti individualnim interesom; gre za nekakšno negativno različico Wagnerjevega zakona.

Z raziskovanjem tega vprašanja za razvite države Evrope sta se začela ukvarjati Roubini in Sachs (1989), ki sta analizirala rast javnofinančnih izdatkov in rast javnofinančnega primanjkljaja za skupino industrializiranih držav in ugotovila veljavnost negativne različice Wagnerjevega zakona. Ugotovila sta, da je porast javnih izdatkov bolj verjeten v slabše razvitih gospodarstvih, kar pomeni, da so se v teh gospodarstvih počasneje prilagajali na zunanje šoke (kot je bila na primer prva naftna kriza in daljše obdobje nizke gospodarske rasti). Takšne ugotovitve potrjujejo tudi dela drugih avtorjev. Rodrick (1998) je analiziral

<sup>26</sup> Pojavili so se tudi nekateri padci, predvsem v letu 1994, ki je sledil gospodarski recesiji iz leta 1993.

<sup>27</sup> Evropska komisija (2000a) v svojem poročilu navaja dolgoročno rast 11 odstotnih točk v državah članicah EU v obdobju 1970-1999. Podobne ugotovitve lahko najdemo v poročilu OECD (2002d).

velikost javnih izdatkov v odvisnosti od odprtosti nacionalnega gospodarstva in prišel do nekoliko presenetljive ugotovitve, da je ta večja v tistih gospodarstvih, ki so bolj odprta. Razlago gre iskati v tem, da so takšna gospodarstva zaradi odprtosti bolj nagnjena k asimetričnim šokom, zato je potreben močan javni sektor, ki takšne šoke lahko blaži. Na podlagi tega je Martinez-Mongay (2001) analiziral skupni učinek treh faktorjev na velikost deleža javnih izdatkov v BDP: (a) velikost BDP per capita, (b) starostno strukturo in (c) odprtost gospodarstva. Prvi faktor naj bi zaznaval veljavnost Wagnerjevega zakona, za drugi faktor se je uporabljal »delež starih 65 let in več v celotnem prebivalstvu«, za tretji faktor pa »delež izvoza in uvoza v BDP«. Ocena regresijske enačbe je pokazala, da je vpliv vseh treh faktorjev statistično značilen in pozitiven, kar pomeni, da vsak od teh treh faktorjev vpliva na rast deleža javnih izdatkov v BDP.

Tudi nenehna rast nezaposlenosti se je kazala kot močan faktor in je vplivala na povečevanje davkov v večini držav EU v obdobju 1970-1990.<sup>29</sup> Od leta 1992, ko so bili uvedeni Maastrichtski kriteriji in s sprejemom Sporazuma o rasti in stabilnosti, se je dokončno oblikoval okvir, znotraj katerega lahko države članice ustvarjajo fiskalno konsolidacijo. V večini držav članic je bil proces konsolidacije usmerjen predvsem v omejevanje primarnega državnega trošenja (na primer z zmanjšanjem ali odlogom državnih investicij) in/ali s kratkoročnim povišanjem davkov. Pri nekaterih državah članicah je bil proces večjega zniževanja davkov onemogočen tudi zaradi doseganja kriterija dolga v BDP v procesu vstopanja v EMU. Šele v poznih 90. letih se je lahko začel proces večjega zniževanja davčne obremenitve, predvsem na področju osebnih davkov in socialnih prispevkov, zniževanje je zajelo tudi davke od dohodkov pravnih oseb.

Vidno znižanje davkov je moč zaznati šele od leta 2000. Razlog za to, da se je vidna sprememba začela šele tako pozno, je, da je znižanje davkov sovpadalo z ekonomsko ekspanzijo v poznih 90-ih. To je lahko povzročilo, da so se davčni zavezanci pomaknili v višje nominalne dohodkovne razrede,<sup>30</sup> kar se je odrazilo v višjem realnem plačilu davkov. Poleg tega je v tem obdobju veliko podjetij prešlo iz izgub v dobičke, kar se je, zaradi zmanjšane možnosti prenašanja izgub v naslednja davčna obdobja, pokazalo v plačilu višjega davka od dohodkov pravnih oseb. Končno se je z umiritvijo gospodarske ekspanzije v EU padanje davčne obremenitve pokazalo v številkah za leti 2001 in 2002.

Drugi razlog, zakaj je bilo znižanje davkov vidno šele v poznih 90. letih, je, da so nekatere države članice EU financirale znižanje davčnih stopenj z odpravo davčno priznanih olajšav na davke od osebnih prejemkov in/ali z omejevanjem posebnih shem in davčno priznanih olajšav

---

<sup>28</sup> Ta zagovarja, da se družba lahko spreminja le po vnaprej določenih in znanih pravilih.

<sup>29</sup> Razlike v davčnih obremenitvah so večinoma povezane z velikostjo javnega sektorja. Tako so na primer neto izdatki za socialno varnost v ZDA pri manj kot 18% BDP precej nižji kot v državah članicah EU (Adema, 2000). Evropska komisija (2000a) v svojem poročilu prikazuje teste kavalnosti. Med leti 1970 in 1999 je skoraj 75% spremembe v celotni davčni obremenitvi nastalo zaradi spremembe državnega trošenja. Še več, več kot 40% spremembe v povprečnih efektivnih davčnih stopnjah na delo je odpadlo na spremembe v tekočem trošenju in več kot 70% meddržavnih razlik v efektivni obdavčitvi dela sovpada s spremembami v tekočih transferjih v primerjavi z BDP.

<sup>30</sup> Ang. bracket creep.

za amortizacijo kapitala pri davku od dohodkov pravnih oseb. Poleg tega je veliko držav članic EU razbremenilo delo in povečalo indirektne davke ter uvedlo t.i. »zelene« davke.<sup>31</sup>

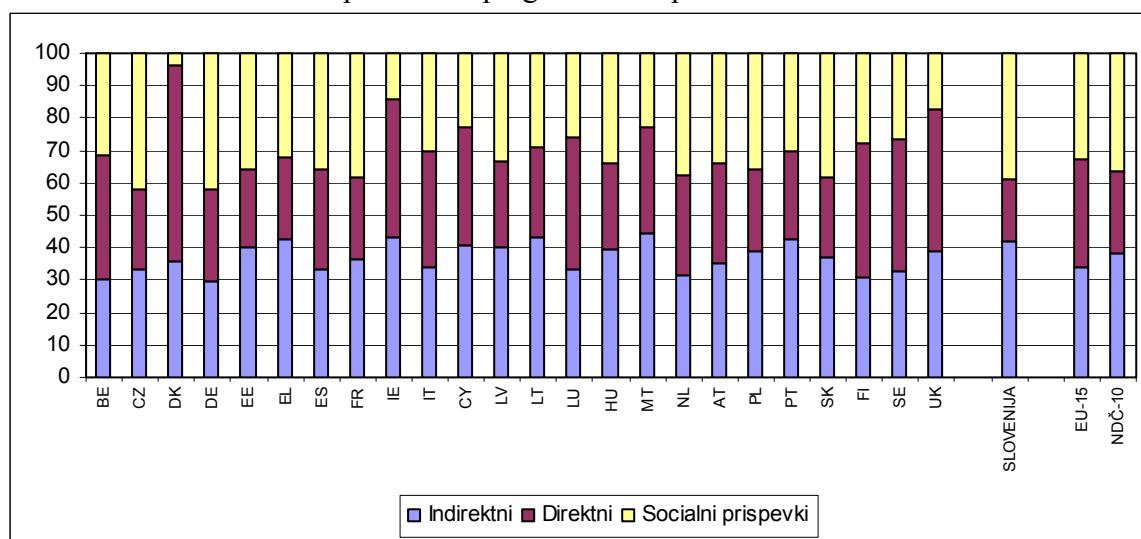
Poleg tega je treba upoštevati tudi računovodski učinek evidentiranja davkov v nacionalnih računih. V nacionalnih računih se ne upošteva t.i. princip nastanka dogodka,<sup>32</sup> saj bi se davki in prispevki za socialno varnost v skladu z navodili ESA95 morali evidentirati, ko dejansko nastane dogodek oziroma transakcija, na katero se nanaša plačilo davka, in ne šele takrat, ko je izvršeno dejansko plačilo davka. Davki na osebne prejemke in davki od dohodkov pravnih oseb so tipični davki, ki so obračunani na dohodke, razmehjene eno leto prej, preden pride do dejanskega pobiranja davkov. ESA95 v takšnih primerih dovoli nekatera odstopanja. Večina statističnih uradov uporablja metodo »časovno prilagojenih«<sup>33</sup> denarnih kategorij za nekaj mesecev, kar dodatno vpliva na prikazane rezultate.

## 5.2 Struktura davkov

### 5.2.1 Struktura davkov po tipu davkov

Strukturo davčnih prihodkov po glavnih skupinah (tipih) davkov (t.j. direktne davke, indirektne davke in prispevke za socialno varnost) prikazuje slika 2. Povprečja za EU-15 in nove članice EU so prikazana kot aritmetična povprečja.

Slika 2: Struktura davčnih prihodkov po glavnih skupinah davkov



Vir: Evropska komisija (2004), Ministrstvo za finance (2004).

Legenda: glej sliko 1.

Opazimo lahko, da imajo nove države članice različno strukturo v primerjavi z državami članicami EU-15, ki se kaže predvsem v precej nižjem deležu direktnih davkov. V letu 2002

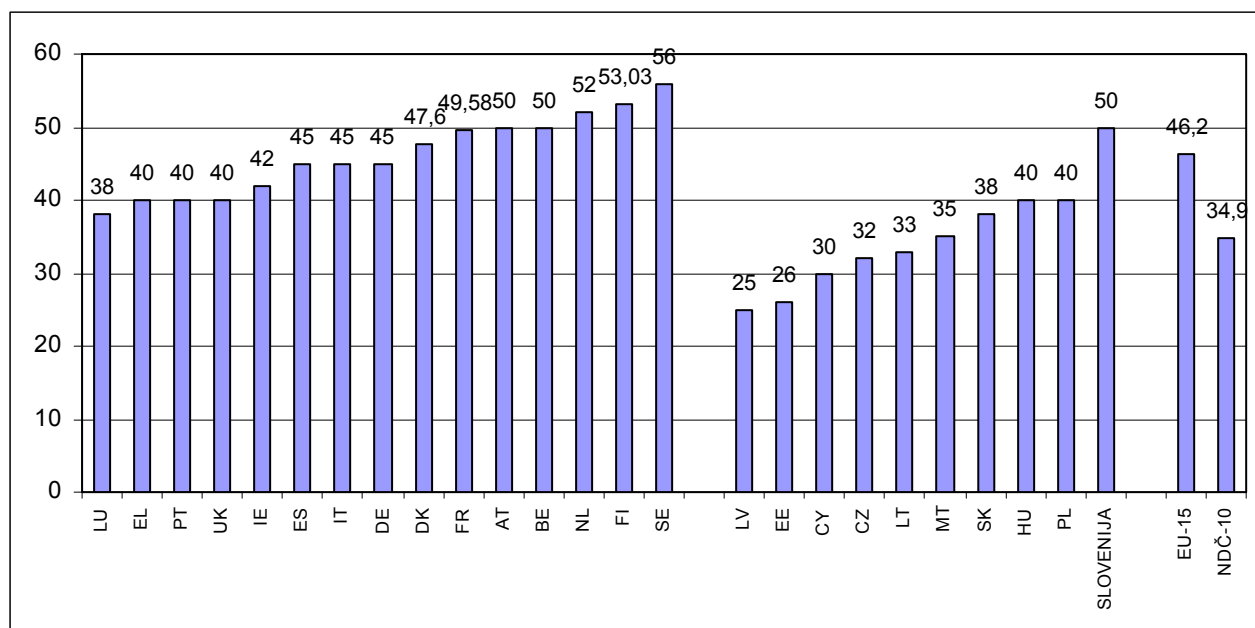
<sup>31</sup> Ang. green taxes.

<sup>32</sup> Ang. accrual principle.

<sup>33</sup> Ang. time adjusted.

je bila razlika v aritmetičnih sredinah med EU-15 in novimi državami članicami približno 10 odstotnih točk. Z izjemo Malte so bile vse nove države članice pod povprečjem EU-15 (33,5 %). Najnižji delež direktnih davkov v letu 2002 sta imeli Poljska (18,7 %) in Slovenija (20,2 %). Eden od razlogov za razlike v deležu direktnih davkov novih držav članic najdemo v nižjih splošnih davčnih stopnjah na osebne prejemke in dohodke pravnih oseb (glej sliko 3 in sliko 4).

Slika 3: Najvišje statutarne stopnje davka od osebnih prejemkov za leto 2004 (v %)



Opomba: stopnje za Dansko, Finsko in Švedsko vključujejo državne in občinske davke.

Vir: Evropska komisija (2004), Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 71/93), interni dokumenti Deloitte & Touche.

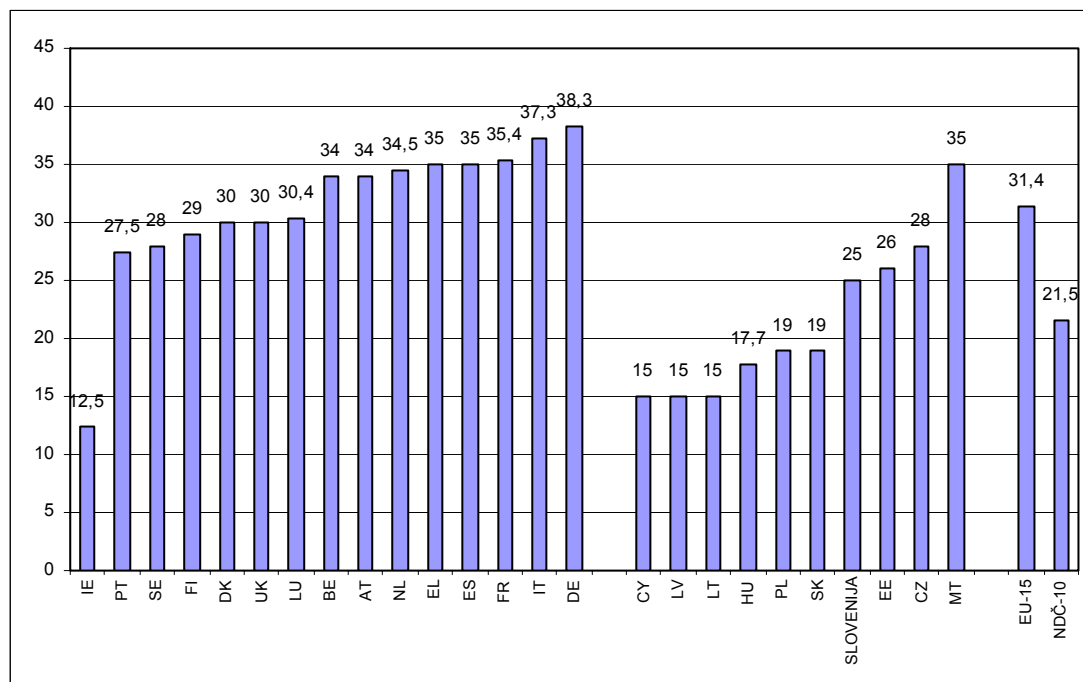
Legenda: glej sliko 1.

Nizek delež direktnih davkov v novih državah članicah je na drugi strani nadomeščen z višjim deležem socialnih prispevkov (višji so za 6,9 % v primerjavi z EU-15) in indirektnih davkov (višji za 4,1 %). Najvišji delež prispevkov za socialno varnost lahko najdemo na Češkem (42,2 %), Slovaškem (41 %) in Poljskem (40,9 %) v primerjavi s povprečjem EU-15, ki znaša 31,9 %. Litva, Malta in Slovenija so izmed novih držav članic tiste, ki imajo najvišji delež indirektnih davkov.

Tudi med starimi članicami EU lahko opazimo precejšnje razlike, kot je razvidno s slike 2. Severnoevropske države (to so Švedska, Danska in Finska) izkazujejo relativno višji delež direktnih davkov v celotnih davčnih prihodkih, medtem ko imajo nekatere južnoevropske države (še posebno Portugalska in Grčija) relativno visoke deleže indirektnih davkov v primerjavi z aritmetičnim povprečjem EU-15.

Zanimiv primer je Danska, ki ima zelo nizek delež prispevkov za socialno varnost v primerjavi z aritmetičnim povprečjem EU-15.<sup>34</sup> Danska svoj socialni sistem skoraj v celoti financira preko splošne obdavčitve. Zaradi tega ima Danska najvišji delež direktnih davkov med vsemi državami EU. Na drugi strani ima Nemčija najnižji delež direktnih davkov v EU-15, ima pa zato najvišji delež prispevkov za socialno varnost.

Slika 4: Najvišje statutarne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2004 (v %)



Opomba: Stopnja za Estonijo se nanaša samo na razdeljene dobičke, ker je od leta 2000 davčna stopnja na zadržane dobičke enaka 0. Stopnja za Italijo vključuje tudi »IRAP« v znesku 4,25 %, to je lokalni davek na dobiček.

Vir: Evropska komisija (2004), Zakon o davku od dobička (Uradni list RS, št. 72/93), interni dokumenti Deloitte & Touche.

Legenda: glej sliko 1.

### 5.2.1.1 90. leta so zaznamovale številne davčne reforme

Od sredine 90. let je večina držav članic EU-15 začela uvajati davčne reforme. Reforme se med seboj razlikujejo tako po širini (koliko in katere davke reforma vsebuje), kot tudi po globini (kako korenito posega reforma pri določenem davku), v glavnem pa so bile usmerjene v naslednje korake:

- zmanjšanje obremenitve dela, posebno spodnjih in srednjih dohodkovnih razredov;
- doseganje splošne razbremenitve davkov od dohodka pravnih oseb, medtem ko se razširja davčna osnova;
- izboljšanje delovanja trgov kapitala.

<sup>34</sup> V manjši meri to velja tudi za Veliko Britanijo in Irsko.



## **A. Reforme na področju osebnih prejemkov**

Reforme davkov od osebnih prejemkov so bile večinoma usmerjene v znižanje statutarnih davčnih stopenj, pri čemer so se relativno bolj znižale davčne stopnje v spodnjih in srednjih dohodkovnih razredih. Poleg tega so bile reforme usmerjene tudi v znižanje števila davčnih razredov in zvišanje najnižjega še obdavčljivega osebnega prejemka. Uvajale so se tudi davčne olajšave za družine in njene vzdrževane člane (običajno so splošne olajšave zamenjale individualne olajšave za drugega, tretjega in vsakega naslednjega vzdrževanega člana), da bi se povečale spodbude za delo teh članov. Značilnost uvedenih davčnih olajšav je bila, da so se uvajale na nizke in srednje dohodke, medtem ko so se davčne olajšave ukinjale za najvišje dohodke.

Davčne reforme so se dotaknile tudi pokojnin in dohodkov iz kapitala kot podvrste dohodnine. Predvsem z reformo obdavčitve zadnjih so države članice poskušale pospešiti razvoj trgov kapitala in okrepiti ponudbo tveganega kapitala.

## **B. Reforme na področju dohodkov pravnih oseb**

Na področju davka od dohodkov pravnih oseb je večina držav članic znižala statutarne stopnje na dohodke pravnih oseb, hkrati pa odpravila posebne sheme in davčne olajšave za amortizacijo kapitala. Nekatere države so poskušale znižati relativne stroške financiranja novih investicij z notranjimi sredstvi v obliki direktnih davčnih olajšav na zadržane dobičke.

## **C. Reforme na področju »zelenih davkov«**

Reforme na področju indirektnih davkov se po naravi bolj razlikujejo med seboj. Povečanje indirektnih davkov v nekaterih državah je bilo povezano z uvedbo »zelenih« davkov kot protiutež znižanju davkov na delo.<sup>35</sup> Nekatere države članice so davčne reforme izvedle tudi na takšen način, da so povišale splošno obdavčitev, ki so vir na nižjih (lokalnih) ravneh.

Z namenom zapolniti izpad davčnih prihodkov zaradi znižanih davkov na delo so bile davčne reforme držav članic usmerjene predvsem v uvajanje »zelenih« davkov, torej v zagotavljanje novega proračunskega vira. V tem procesu so bile vodilne skandinavske države (Švedska, Danska, Finska, Norveška), sledile pa so jim tudi druge države, kot so Nemčija, Nizozemska, Italija, Avstrija in Velika Britanija. Poleg fiskalnega vidika so »zelene« davke uvajali zaradi naslednjih razlogov (OECD, 2001):

- z njimi so države hotele »ponotranjiti« eksternalije, to pomeni prevaliti stroške odpravljanja eksternalij na končne potrošnike v obliki višjih cen proizvodov;
- pomenijo dovolj veliko motivacijo, da potrošniki in proizvajalci spremenijo svoje ekološko zavedanje;
- večkrat so dober instrument za obdavčenje virov onesnaževanja, ki jih je v trošarinske davke težko zajeti (na primer transport, odpadki, uporaba kemikalij v kmetijstvu).

Skladno s tem so države, ki so uvajale »zelene« davke, le-te razdelile v tri skupine:

- davki za pokrivanje stroškov, namenjeni predvsem za pokrivanje stroškov storitev zaradi odpravljanja in zmanjševanja onesnaževanja;
- davki za uvajanje spodbud, namenjeni za uvajanje »eko« zavednosti;
- »fiskalni« davki, namenjeni predvsem za polnjenje proračuna.

Kljub nekaterim poskusom EU, da bi »zelene« javnofinančne reforme postale bolj pogoste,<sup>36</sup> so se države pri uvajanju le-te srečevale z različnimi ovirami, predvsem političnimi, kot so (Jørgensen, 2003):

- vpliv na konkurenčnost posameznih sektorjev, velikokrat tudi na zaposlenost;
- potencialen vpliv na posameznike z nižjimi dohodki;
- konflikt med uvedbo nacionalnih davkov in davkov, ki jih želi na svetovni ravni uvesti EU ali druga svetovna organizacija;
- pri glasovanju v Evropskem parlamentu je za uvedbo takih davkov zelo težko doseči soglasje vseh držav članic;
- mišljenje, da morajo biti davki »visoki«, da učinkujejo;
- konflikt med trendom zniževanja davčne obremenitve in visokih potreb proračuna.

Zaradi tega je bilo narejenih nekaj študij o učinkovitosti »zelenih« javnofinančnih reform, ki pa ne dajejo spodbudnih rezultatov. Uvajanje »zelenih« davkov je bilo uspešno le v nekaterih državah članicah, predvsem v tistih, ki so relativno bolj obdavčene in gojijo visoko ekološko zavest. Učinkovitega »recepta« za množično izvajanje »zelenih« javnofinančnih reform EU še ni iznašla (Schlegelmilch, 1999 in OECD, 1996).

#### **D. Reforme na področju davka na dodano vrednost**

Tudi na področju DDV so se dogajale spremembe, predvsem v smeri zniževanja stopenj DDV na določene proizvode ali v določenih sektorjih. Poviševale so se tudi trošarine, predvsem na tobak in gorivo.

##### ***5.2.1.2 Posledice reform***

Kot posledica reform so se med državami članicami EU pojavljale velike razlike v obdavčitvi. Najpomembnejše razlike med novimi državami članicami in EU-15 so se pojavile na področju davka od dohodkov pravnih oseb, kjer aritmetično povprečje za EU-15 za leto 2004 znaša 31,4 %, medtem ko je povprečna stopnja davka od dohodka pravnih oseb novih držav članic v istem letu 10 odstotnih točk nižja (21,5 %). V zadnjih letih se je pojavil pojav znižanj stopenj

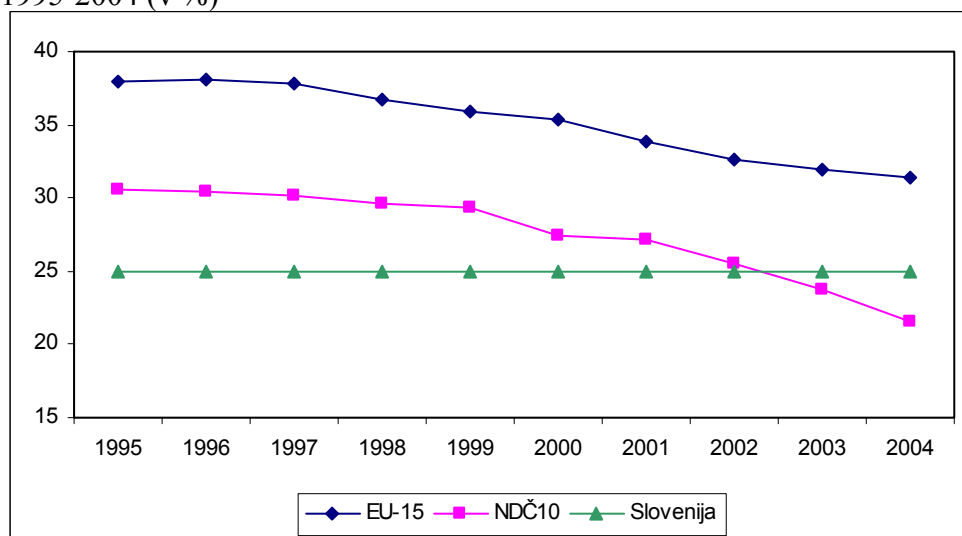
---

<sup>35</sup> Takšen pristop je znan tudi kot »double dividend« pristop, saj so spodbude za delo odvisne tudi od višine indirektnih davkov.

<sup>36</sup> O tem pričajo nekatere smernice EU, kot na primer: The 5th Environmental Action Programme (EAP) »Towards Sustainability« iz leta 1992 ali »Economic Growth and the Environment: Some Implications for Economic Policy Making (COM(94) 465)«.

davka od dohodkov pravnih oseb v novih državah članicah, kar se že dogaja v državah članicah EU-15 (glej sliko 5). Poleg tega so se pojavili močni pritiski po preprečitvi nastanka preferenčnih davčnih sistemov (t.i. davčnih oaz), ki bi lahko privedli do negativne davčne konkurence. Slovenija je v opazovanem obdobju vseskozi imela 25 % stopnjo.

Slika 5: Gibanje najvišjih statutarnih stopenj davka od dohodkov pravnih oseb za obdobje 1995-2004 (v %)



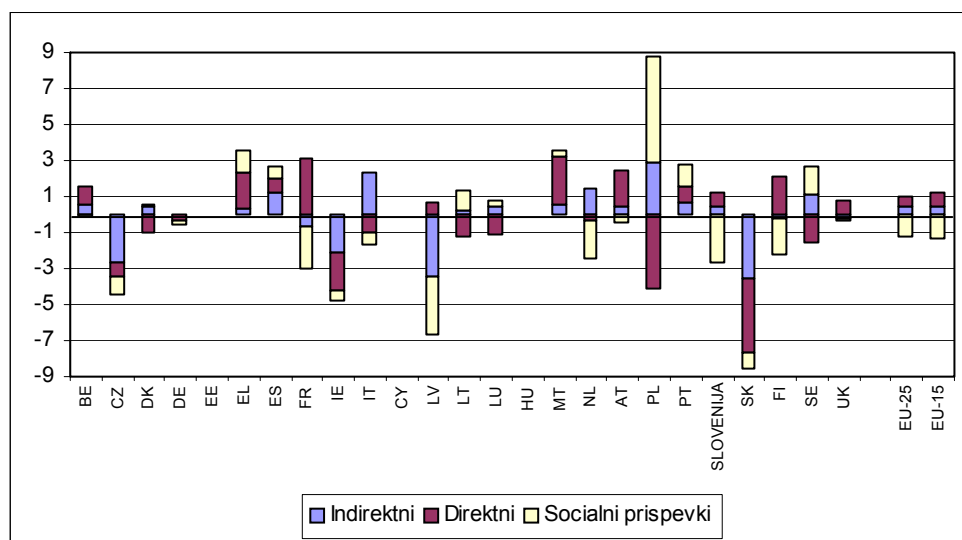
Vir: Evropska komisija (2004), Zakon o davku od dobička (Uradni list RS, št. 72/93), interni dokumenti in baze podatkov Deloitte & Touche.

Estonija je najboljši primer takšnega poskusa, saj je v letu 2000 odpravila klasično ureditev davka od dohodkov pravnih oseb, čeprav je imela relativno nizko stopnjo davka (26 % od leta 1994). Tako od začetka leta 2000 Estonija ne pozna davka od dobička na zadržane dobičke. Obdavčeni so samo razdeljeni dobički. Znižanje davčnih stopenj od dohodkov pravnih oseb je po letu 1995 značilno za vse nove države članice, razen Malte.

Sistemi obdavčitve dohodkov od osebnih prejemkov v novih državah članicah so predvsem v delu, ki se nanaša na način izračuna, olajšave, definicijo davčnega zavezanca in obdavčljivega dohodka, že usklajeni s tistimi iz držav članic EU-15, čeprav so najvišje statutarne stopnje na osebne prejemke velikokrat močno pod tistimi, ki veljajo za EU-15 (11,3 odstotnih točk nižje od aritmetičnega povprečja EU-15).

Na sliki 6 je prikazana sprememba v celotni obdavčitvi po treh najpomembnejših skupinah davkov. Višina posameznega stolpca pokaže spremembo v celotni obdavčitvi v primerjavi z BDP za vse države. Če opazujemo države članice EU-15, ugotovimo, da so se tako direktni kot tudi indirektni davki (v razmerju do BDP) povečali, medtem ko so se prispevki za socialno varnost zmanjšali.

Slika 6: Gibanje glavnih skupin davkov v obdobju 1995-2002 (spremembe v odstotnih točkah BDP)



Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni.

Legenda: glej sliko 1.

V primeru Belgije<sup>37</sup>, Grčije, Francije<sup>38</sup>, Avstrije<sup>39</sup>, Finske, Švedske in Velike Britanije lahko zasledimo porast v prihodkih iz direktnih davkov v razmerju do BDP. V Belgiji in na Finskem je povišanje direktnih davkov nastalo predvsem zaradi povečanja prihodkov iz davkov od dohodka pravnih oseb.

Za Španijo in Italijo je značilna najvišja rast indirektnih davkov v razmerju do BDP. V Italiji je treba omeniti uvedbo novega regionalnega davka na produkcijske aktivnosti »IRAP«. Ta davek temelji na produkcijski vrednosti, od katere je odšteta amortizacija, ki je močno vplival na povečanje prihodkov od indirektnih davkov v razmerju do BDP.

V Nemčiji, na Nizozemskem, v Luksemburgu in na Irskem se je celotna obdavčitev v razmerju do BDP zmanjšala.

Po trenutno znanih podatkih za nove države članice lahko ugotovimo, da se na splošno dogajajo večje spremembe v prihodkih od posameznih vrst davkov kot v EU-15, verjetno zaradi potrebe po prilagoditvi davčnega sistema. Zato je zelo težko prikazati celovito sliko padanja celotne obremenitve samo z analizo tipsko razdeljenih davkov. Tako lahko na primer med direktne davke spadajo tudi davki na dohodke in premoženjski davki. Posledica tega je, da obstaja davčna obremenitev z direktnimi davki tako ne samo na delo in kapital, temveč tudi na socialne transfere za nezaposlene (razne ugodnosti in pokojnine).

<sup>37</sup> Del povečanja v direktnih davkih je nastal zaradi povečanja deleža plač v BDP.

<sup>38</sup> Porast je predvsem posledica povečanih prihodkov od generaliziranih prispevkov za socialno varnost (ang. generalised social contribution), ki so bili uvedeni v letu 1996 in razširjeni v letu 1998.

<sup>39</sup> Velik skok prihodkov iz direktnih davkov je doživela leta 2001.

V Sloveniji se je v obdobju 1995-2002 skupna davčna obveznost zvišala, vendar neenakomerno po posameznih skupinah davkov. V celotni davčni obremenitvi so se najbolj povečali posredni davki, ki so bili posledica začrtane reforme posrednih davkov (to je uvedba DDV in trošarin). Nekoliko so se povečali tudi direktni davki, to so davki na izplačane plače in dohodek podjetij, ki so se povečali predvsem na račun zmanjšanja socialnih prispevkov. Ti so se v obdobju 1995-2002 zmanjšali.

### **5.2.2 Struktura davkov glede na raven države**

Druga delitev davkov je delitev glede na kriterij, katera raven države prejme skupne davčne prihodke. Po klasifikaciji nacionalnih računov ESA95 poznamo štiri ravni države, ki lahko delujejo na ravni države in v razmerju do evropskih institucij.

Kombinacija različnih ravni države, ki delujejo znotraj posamezne države članice, se imenuje centralna raven in vključuje:

- centralno (osrednjo) vlado, ki vključuje vse administrativne oddelke in vladne agencije, katerih kompetence segajo po vsem ozemlju države, razen vodenja skladov socialne varnosti;
- zvezno vlado ali regionalno vlado, če obstajajo znotraj države članice, ki so ločene institucionalne enote za izvajanje funkcij pod centralnim nivojem, razen vodenja skladov socialne varnosti;
- lokalno raven, katerih kompetence segajo samo na lokalni del teritorija, razen vodenja skladov socialne varnosti;
- sklade socialne varnosti, ki vključuje vse centralne, zvezne oziroma regionalne in lokalne enote, ki opravlja funkcijo zagotavljanja socialne varnosti.

V letu 2002 se je v državah članicah EU-15 v povprečju 52 % vseh skupnih prihodkov (vključujoč prispevke za socialno varnost) prelilo v blagajne centralne ravni, približno 30 % skupnih davčnih prihodkov je pomenilo vir skladom socialne varnosti, 7 % zveznim vladam in skoraj 10 % vladnim podsektorjem. Pomemben je tudi podatek, da se približno 1,1 % vseh davčnih prihodkov steka v institucije EU.

Med posameznimi državami članicami EU obstajajo precejšnje razlike glede delitve davčnih prihodkov na ravni države. Prihodki vladnih podsektorjev (regije in občine) nihajo na primer v razponu od manj kot 1 % skupnih davčnih prihodkov v Grčiji, do 34,5 % na Danskem. Ne samo za Dansko, tudi za Švedsko z 32 %, Nemčijo z 28,3 %, Belgijo s 27,7 % in Španijo s 26,7 % je značilno precejšnje pretakanje davčnih prihodkov na nižje ravni. V povprečju EU se gibljeta Avstrija (18,2 %) in Italija (15,2 %). Delež je zanemarljivo majhen v Grčiji, kjer znaša pičlih 0,9 % skupnih davčnih prihodkov, na Irskem (2,3 %), Nizozemskem (3,7 %) in v Veliki Britaniji (4,4 %). Zanimivo je tudi dejstvo, da številke za Francijo in Nemčijo kažejo zelo velik delež skupnih davčnih prihodkov za sklade socialne varnosti.

V novih državah članicah zvezna ali regionalna raven države ne obstaja, je pa zato toliko bolj močna lokalna raven. V lokalne proračune se od vseh davčnih prihodkov steče različno: od

Malte, ki ne pozna lokalne ravni, do Latvije z deležem 16,8 %. Relativno visoke deleže lokalne ravni lahko najdemo tudi v Estoniji (12,9 %), na Madžarskem (10,6 %), na Poljskem (10,2 %) in v Litvi (9,8 %). Med države z velikim deležem skladov socialne varnosti poleg Poljske s 40,9 % deležem in Litve s 37,1 % deležem spada tudi Slovenija z 38 %.<sup>40</sup>

Za Slovenijo je razdelitev nekoliko drugačna:

- centralna (osrednja) vlada, ki vključuje vlado na nivoju RS;
- lokalna vlada, ki vključuje lokalne skupnosti;
- skladi socialne varnosti, kot sta ZPIZ in ZSSS.

Nekoliko bolj natančno razporeditev davkov in socialnih prispevkov po ravneh države za Slovenijo v obdobju 1992-2002 prikazujeta tabela 10 in slika 7. Iz tabele in s slike je razvidno, da je bila v letu 1992 teža centralne ravni in skladov socialne varnosti v skupnih davčnih prihodkih praktično enaka (46,4 % za centralno raven in 46,1 % za sklade socialne varnosti), do leta 2002 pa se je nagnila v prid centralne ravni (54,9 % proti 37,9 %). Lokalna raven je v celotnem obdobju zajemala relativno majhen delež, ki je bil skozi celotno obdobje konstanten (približno 7 %).

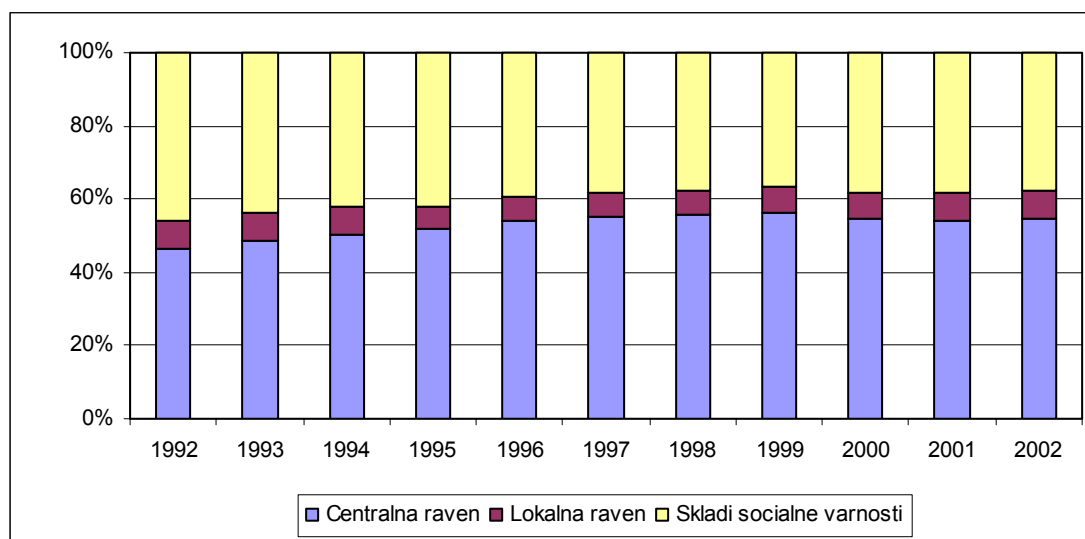
Tabela 10: Razporeditev davkov in socialnih prispevkov po ravneh države v Sloveniji v obdobju 1992–2002

	Skupaj	Centralna raven	Lokalna raven	Skladi socialne varnosti
	Struktura (%)			
1992	100,0	46,4	7,5	46,1
1993	100,0	48,5	7,7	43,8
1994	100,0	50,1	7,7	42,2
1995	100,0	51,7	6,4	42,0
1996	100,0	54,0	6,6	39,4
1997	100,0	55,1	6,7	38,2
1998	100,0	55,9	6,6	37,5
1999	100,0	56,1	7,1	36,8
2000	100,0	54,5	7,2	38,3
2001	100,0	54,2	7,4	38,5
2002	100,0	54,9	7,2	37,9

Vir: SURS (2003).

<sup>40</sup> Poljska je leta 1991 izvedla reformo, v kateri se je preusmerila z davčnih prihodkov iz davkov od osebnih prejemkov na prispevke za socialno varnost.

Slika 7: Razporeditev davkov in socialnih prispevkov po ravneh države v Sloveniji v obdobju 1992–2002



Vir: tabela 10.

### 5.3 Obdavčitev glede na ekonomske funkcije

Celotna obdavčitev v BDP in razbitje davčnih prihodkov na standardne kategorije direktnih in indirektnih davkov ter prispevkov za socialno varnost poda prvo sliko o meddržavnih razlikah v davčnih obremenitvah in njeni porazdelitvi po različnih vrstah davkov. Ne pove pa še veliko o ekonomski dimenziji obdavčitve v posamezni državi članici. Za končno analizo je potrebno izračunati ekonomski vidik davčne obremenitve, ki definira končni vpliv na različne kategorije davčnih zavezancev.<sup>41</sup> Za to bom uporabil nacionalne račune, ki posamezno gospodarstvo opisuje kot delitev na potrošne in produkcijske aktivnosti, nagrajevanje produkcijskih faktorjev, prihranke in investicijske odločitve. Pri tem upošteva produkcijske faktorje, kot so delo, fizični in finančni kapital ter neopredmetena sredstva. Grobo razdelitev v tri ekonomske funkcije, to je potrošnjo, delo in kapital, sem torej uporabil za izračun povprečnih efektivnih davčnih obremenitev posameznih faktorjev, imenovane tudi implicitne davčne stopnje.<sup>42</sup> Nacionalni računi omogočajo, da za potrebe izračunov izvedemo potencialno davčno osnovo. To sicer ne omogoča merjenja končne davčne obremenitve, ki se lahko spreminja med aktivnostmi zaradi učinkov obnašanja.

Poglavje 6 je razdeljeno na podpoglavja, v katerih se bom najprej usmeril na metodološko razdelitev davkov na delo, kapital in potrošnjo, sledil pa bo pregled trenutnih trendov davčnih obremenitev.

<sup>41</sup> Fullerton, Metcalf (2002).

<sup>42</sup> Izraz »implicitne davčne stopnje« se uporablja z namenom, da ločimo pristop »backward looking« od pristopa »forward looking« za izračun povprečnih efektivnih davčnih stopenj.

## 6 METODOLOGIJA ZA IZRAČUN IMPLICITNIH DAVČNIH STOPENJ

### 6.1 Razdelitev davkov glede na ekonomske funkcije

Kot je že bilo omenjeno, je okvir nacionalnih računov tisti, ki implicira razdelitev davkov glede na tri ekonomske funkcije: potrošnjo, kapital in delo. Pri tem si pomagamo s klasifikacijo nacionalnih računov ESA95, vendar pa je treba za to, da pridemo do pravilne razdelitve davkov v tri skupine, definirati nekaj splošnih pravil, pravilno razvrstiti »mejne« davke in narediti ustrezne približke. Večina takšnih primerov vpliva predvsem na razdelitev davkov med kapital in potrošnjo. Davčni podatki niso vedno detajlno zabeleženi, da bi lahko identificirali posamezne davke in jih temu ustrezno razporedili glede na ekonomske kategorije. Zaradi tega določene posebnosti posameznih držav zahtevajo posebno obravnavo. Primerjava implicitnih davčnih stopenj z drugimi kazalci davčne obremenitve poda dober vpogled v specifične značilnosti implicitnih davčnih stopenj.

#### 6.1.1 Davki na potrošnjo

Davki na potrošnjo so definirani kot davki, ki jih obračunamo na transakcije med končnimi potrošniki in proizvajalci ter na potrošnjo končnih dobrin. Po novi ESA klasifikaciji (glej tabelo 11) so davki na potrošnjo:

- Davek na dodano vrednost (DDV) – D211.
- Dajatve in davki na uvoz, razen DDV – D212.
- Davki na produkte, razen DDV in uvoznih davkov, ki vključujejo trošarine – D214; tisti davki, ki jih plačujejo družbe na produkte, ki vstopajo v produkcijski proces, sem izločil iz kategorije davkov na potrošnjo, kadar je to bilo mogoče. Takšen primer so davki ob registraciji osebnih avtomobilov, ki so v lasti družb. Nacionalni računi takšne delitve ne omogočajo za trošarine, ki jih v glavnem plačujejo družbe. Nekatere kategorije davkov sem uvrstil med davke na kapital, kot so kolkovine na prodajo določenih proizvodov (D214B),<sup>43</sup> ko jih lahko pripišemo poslom na trgu vrednostnih papirjev ali trgovanju z nepremičninami. Davke na finančne in kapitalske transakcije (D214C) sem tudi uvrstil med davke na kapital.
- Drugi davki na proizvodnjo (D29). Pri tej skupini se velikokrat pojavljajo problemi, saj vključujejo davke na licence, davke na plače in plačilno listo (D29C), ki jih lahko uvrstimo med davke na delo, medtem ko davke na lastništvo/uporabo zemljišč, zgradb v proizvodnji (D29A) lahko uvrstimo med davke na stog kapitala.<sup>44</sup> Večino drugih kategorij, kot so davki na onesnaževanje okolja (D29F), lahko uvrstimo med davke na potrošnjo.
- Nekateri davki, po ESA95 definirani kot tekoči davki (D5), kot so glavarina, davki na izdatke oseb ali gospodinjstev ali plačila gospodinjstev za pridobitev dovoljenj in pravic,

---

<sup>43</sup> Ang. stamp taxes.

<sup>44</sup> Ang. stock of capital.



sem uvrstil med davke na potrošnjo, saj pomenijo izdatke gospodinjstev za določene proizvode in storitve.

Težava metodologije ESA95 je, da je razdelitev davčnih prihodkov še relativno nova. Poleg tega vse države članice EU v celoti še ne uporabljajo metodologije za razdelitev davkov. Stopnja razdelitve davkov statističnih uradov posameznih držav članic velikokrat onemogoča opazovanje nižjih kategorij davkov.

Tabela 11: Definicija davkov na potrošnjo

	D211	Davek na dodano vrednost (DDV)
+	D212	Dajatve in davki na uvoz, razen DDV
+	D214	Davki na produkte, razen DDV in uvoznih davkov brez:
-	D214B	kolkovin na prodajo določenih proizvodov
-	D214C	davkov na lastništvo/uporabo zemljišč, zgradb v proizvodnji
+	D29	Drugi davki na proizvodnjo razen:
-	D29A	davkov na uporabo zemljišč
-	D29C	davkov na plače in plačilno listo
+	D59B	Glavarina
+	D59D	Plačila gospodinjstev za pridobitev dovoljenj, pravic

### 6.1.2 Davki na delo

Ko obravnavamo davke na delo, razlikujemo med davki na delo iz zaposlitve in davkov na delo iz nezaposlenosti.

Tabela 12: Definicija davkov na delo

<b>Zaposleno delo</b>		
	D51	Davki na dohodke, od katerih so zajeti:
+	D51A+D51C1	davki na dohodek posameznikov ali gospodinjstev
+	D29C	Davki na plače in plačilno listo
	D611	Dejanski socialni prispevki, od katerih so zajeti:
+	D61111	obvezni dejanski socialni prispevki delodajalcev
+	D61121	obvezni dejanski socialni prispevki zaposlenih
<b>Nezaposleno delo</b>		
	D51	Davki na dohodke, od katerih so zajeti:
+	D51A+D51C1	davki na dohodek posameznikov ali gospodinjstev
+	D61131	obvezni socialni prispevki samozaposlenih in nezaposlenih

#### 6.1.2.1 Davki iz zaposlitve

Davki na zaposlene delavce vključujejo vse davke, direktno povezane s plačami, ki so obdavčene po viru. Plačujejo jih delodajalci in zaposleni. Poleg tega vključujejo tudi prispevke za socialno varnost, ki se delijo na obvezne dejanske socialne prispevke delodajalcev (D61111) in davke na plače in plačilno listo (D29C), obvezne dejanske socialne

prispevke zaposlenih (D61121) in del dohodnine, ki se nanaša na prejete dohodke. Davek od osebnih prejemkov se navadno obračunava na različne vire dohodkov, dohodkov od dela, prav tako na socialne prispevke, pokojnine, dividende, obresti in dohodek samozaposlenih. Zato je pomembno, da v nadaljevanju pojasnim, kako sem razdelil posamezne davke od osebnih prejemkov med različne vire dohodkov.

### ***6.1.2.2 Davki na nezaposleno delo***

Ta kategorija vključuje vse davke in obvezne socialne prispevke, ki se plačujejo na transferje dohodkov nezaposlenim osebam, kjer je to mogoče razdeliti. Transfer dohodkov nezaposlenim osebam vključuje socialne transferje, ki jih plača država (na primer za nezaposlenost, invalidnine in zdravstveno zavarovanje), in ugodnosti, ki izhajajo iz starostnih shem. Večina ugodnosti za nezaposlene je vezana na dohodek, ki ga ustvarjajo zaposleni: prispevke in ugodnosti za pokojnine v večini financira aktivno prebivalstvo. Zato je izračun implicitnih davčnih stopenj na delo omejen na kategorijo zaposlenega dela.

### ***6.1.2.3 Davki na dohodek samozaposlenih***

Pri dohodkih samozaposlenih se pojavlja vprašanje, ali jih štejemo za dohodke od dela in davke od teh dohodkov uvrstimo med davke od dela. Najboljši kompromis med razpoložljivimi podatki in ekonomsko teorijo je, da dohodke samozaposlenih štejemo med dohodke od kapitala: večino dohodkov od samozaposlenih ustvarijo samostojni podjetniki, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost kot svojo izključno dejavnost in zaradi tega nase prevzemajo vso odgovornost za poslovne rezultate, predvsem negativne. Zato se davki od dohodkov samostojnih podjetnikov, kot tudi prispevki za socialno varnost, uvrščajo v kategorijo dohodkov samozaposlenih. Seveda pa je to groba predpostavka in za vse države članice ne drži, še posebej za tiste ne, v katerih se ekonomski status ali dohodek bistveno ne razlikuje od tistih, ki prejemajo normalno plačo. Tako, na primer, italijanski statistični urad (ISTAT) objavlja uradne ocene deležev »mešanega« dohodka, ki ga lahko pripišemo delu ali kapitalu.

### ***6.1.3 Davki na kapital***

Kapital je definiran v nekoliko širšem smislu, saj vključuje tako fizični kapital, neopredmetena sredstva, kot tudi finančne investicije in prihranke. Podjetja in gospodinjstva plačujejo tako davke na delo kot tudi davke na kapital. Davki na kapital se zato izračunavajo za celoten privatni sektor. Ti vključujejo davke na dohodke iz poslovanja v širšem smislu: ne samo davek na dobiček, temveč tudi na drugačne oblike, kot na primer davek na nepremičnine ali davek na motorna vozila, ki jih plačujejo podjetja. Podjetja morajo takšne davke plačevati na podlagi letnega ustvarjenega dobička. V svoji študiji sta Desai in Hines (2001) potrdila, da imajo takšni indirektni davki močan vpliv na investicijske odločitve ameriških multinacionalk. Ti vključujejo tudi davke na premoženje gospodinjstev in transakcij z njim (na primer davki na promet nepremičnin gospodinjstev). V to skupino

spadajo, kot že omenjeno, tudi davki na dohodek samozaposlenih, vključno s prispevki za socialno varnost.

Tabela 13: Definicija davkov na kapital

Davki na dohodek in premoženje	
D51	Davki na dohodke, od katerih so zajeti:
+ D51A+D51C1	davki na dohodek posameznikov ali gospodinjstev
+ D51C3	davki na dobičke od lastnine
+ D51D	davki na dobitke pri igrah na srečo
+ D51E	drugi davki na dohodek
D611	Dejanski socialni prispevki, od katerih so zajeti:
+ D61131	obvezni dejanski prispevki samozaposlenih in nezaposlenih
+ D61121	obvezni dejanski socialni prispevki zaposlenih
Davki na premoženje	
D214	Davki na proizvode in storitve, razen DDV in uvoznih davkov, od katerih so zajeti:
+ D214B	kolkovina na prodajo določenih proizvodov
+ D214C	davki na finančne in kapitalske transakcije
+ D214D	davki ob registraciji avtomobilov
D29	Drugi davki na proizvodnjo, od katerih so zajeti:
+ D29A	davki na lastništvo/uporabo zemljišč, zgradb v proizvodnji
+ D29B	davki na uporabo osnovnih sredstev v proizvodnji
+ D29E	davki za pridobitev poslovnih licenc
+ D29H	Drugi davki na proizvodnjo
D59	Drugi tekoči davki, od katerih so zajeti:
+ D59A	tekoči davki na premoženje
+ D59F	Drugi tekoči davki
+ D91	Davki na kapital

Razdelitev davkov v tri ekonomske funkcije nujno pripelje do določenih poenostavitev. Harmonizacija posameznih skupin davkov je še toliko bolj otežena, ker klasifikacija nacionalnih računov ESA95 ni vedno konsistentno uporabljena v državah članicah EU.

Ključni metodološki problem je klasifikacija davčnih prihodkov na posamezne ekonomske funkcije, saj imajo določeni davki različne vire ekonomskega dohodka. Ta problem je največji v primeru davka na osebne prejemke. Zato je treba razviti metodo za razdelitev davka od osebnih prejemkov (dohodnine).

## 6.2 Razdelitev davka od osebnih prejemkov (dohodnine)

Države članice EU navadno uporabljajo različne metode za razdelitev davka od osebnih prejemkov, načeloma pa vse metode izhajajo iz štirih virov obdavčljivega dohodka, ki so:

- dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz samozaposlitve,
- dohodek iz kapitala,
- dohodek iz socialnih transferjev in pokojnin.

Dobljene ocene na podlagi zgornje razdelitve se navadno uporabljajo kot števcji pri izračunu implicitnih davčnih stopenj na delo in kapital (pri čemer se za imenovalce uporabljajo agregatni ekonomski dohodki) ter za razdelitev davkov glede na ekonomske funkcije na davke na potrošnjo, delo in kapital kot odstotek BDP.

Če za izračune uporabljamo samo agregatne podatke, potem se celoten dohodek od osebnih prejemkov glede na delo (kapital) ocenjuje kot delež agregatne količine dela (kapitala) v celotnem dohodku davčnega zavezanca. Možen pristop je tudi ocenjevanje posameznih povprečnih efektivnih davčnih stopenj na dohodek, ki ga primerjamo z ocenjeno skupno količino dela in kapitala v gospodarstvu, da dobimo celotno efektivno stopnjo na dohodnino. To se lahko v naslednji fazi uporabi v razmerju do dohodka od dela (kapitala) za izračun dohodnine na dohodek od dela (kapitala).<sup>45</sup>

Takšen pristop zanemarija dejstvo, da se efektivne davčne stopnje na osebne prejemke lahko močno razlikujejo med različnimi komponentami obdavčljivega dohodka in skupin davčnih zavezancev. Tudi v primeru, kjer se za izračun uporabljajo individualni podatki, metoda ni najboljša, saj je dokazano, da je agregatni dohodek od dela v povprečju med davčnimi zavezanci bolj izpostavljen različni povprečni efektivni obdavčitvi, kot to velja za kapital<sup>46</sup>.

Splošno gledano, dohodki iz kapitala imajo večjo tendenco koncentracije na desni strani Lorenzove krivulje in so zato izpostavljeni višjim mejnim in povprečnim davčnim stopnjam v primerjavi z dohodki iz dela. Tako poznamo primer, ko so nekatere države članice uvedle cedularnost, pri kateri je dohodek iz kapitala obdavčen posebej, običajno po nižji stopnji v primerjavi z drugimi dohodki.

Z analizo podatkov na mikro ravni, to je z analizo podatkov posameznega davčnega zavezanca, lahko pridemo do bolj natančnih ocen dohodnine, dobljenih iz različnih virov dohodkov. Po tej metodi se izračunajo davki in prispevki za izbrane tipe družin, in sicer ob danih predpostavkah, na primer družina z dvema otrokoma, z dano višino dohodkov od dela za vsakega zakonca. Toda takšen pristop je normativen in ima veliko pomanjkljivosti. Zato je bolj koristen in uporaben pristop za analizo učinkov sprememb davkov (oziroma davčnega sistema) in sprememb socialnih prejemkov tisti z mikrosimulacijskim modelom.

### *6.2.1 Vrednotenje učinkov sprememb davčnega sistema z mikrosimulacijskim modelom*

Model tvori razdelan sistem enačb, ki podajajo način in pogoje za upravičenost do socialnih prejemkov in obseg posameznih denarnih pravic. Gre v bistvu za formaliziran zapis sistema socialnih pravic in sistema dohodnine (vključno s sistemom prispevkov za socialno varnost). Takšen sistem uporablja podatke iz datotek, ki reprezentančno predstavljajo celotno populacijo ter vsebujejo vse vrste obdavčljivega in neobdavčljivega dohodka.

---

<sup>45</sup> Takšen pristop so prvi predstavili avtorji Mendoza, Razin in Tesar (1994), na široko pa so ga uporabljali v internih študijah Evropske komisije in OECD. Za natančnejšo predstavitev metodologije glej Martinez-Mongay (2000) in Carey-Rabesona (2002).

Mikrosimulacijske modele so razvili v vseh zahodnoevropskih državah, na primer SYSIFF v Franciji, ESPASIM v Španiji, MISIM v Belgiji, SWIFT na Irskem, POLIMOD v Veliki Britaniji. V vzhodnoevropskih državah je omenjen model za Madžarsko, ki je rezultat sodelovanja britanskega in madžarskega raziskovalca. Za Slovenijo je bil narejen statičen mikrosimulacijski model v okviru Ekonomske fakultete (Stanovnik et al., 2002 in Čok, 2002).

Slovenski mikrosimulacijski model temelji na datoteki Ankete o porabi gospodinjstev (APG), in sicer na združeni APG datoteki za leta 1997, 1998 in 1999, ki je preračunana na cene iz maja 1998. Prednosti APG datotek so v tem, da vključujejo vse vrste dohodkov vseh članov gospodinjstev, poleg tega pa še vrsto demografskih in socioekonomskih podatkov o članih gospodinjstva (Stanovnik et al., 2002). Model je zgrajen v dveh sklopih. Prvi sklop vključuje obrutenje dohodkov iz APG datotek v bruto (preddavčno) obliko, naslednji sklopi pa vključujejo modeliranje socialnih prejemkov. Slovenski model omogoča izračunavanje obsega in redistribucije dohodnine, prispevkov za socialno varnost ter davkov na plačilne liste na nivoju posameznika in gospodinjstva. Kot takšen je uporaben instrument za simuliranje različnih fiskalnih opcij. Rezultati, ki temeljijo na obstoječem davčnem sistemu in obstoječi razporeditvi dohodka in davkov, kažejo, da davčni sistem bistveno znižuje preddavčno dohodkovno neenakost (Čok, 2002).

Mednarodne primerjave, osnovane na različnih modelih, seveda niso možne predvsem zaradi različnih predpostavk, ki so vgrajene v posamezne nacionalne modele. To je bil razlog, da se je začel razvijati takšen mikrosimulacijski model, ki bi bil primeren za aplikacijo v mnogih državah in bi omogočal konkretne primerjave med državami. Tako je bil konec 90. let za simuliranje sprememb na ravni EU zgrajen sistem EUROMOD. Le-ta temelji na enotnih predpostavkah in postopkih ter omogoča primerljivost rezultatov za vse države članice EU (Sutherland et al., 1999, 1999a).

Večina mikrosimulacijskih modelov je statičnih, kar pomeni, da se v simulacijah ne upoštevajo spremembe v obnašanju ekonomskih subjektov, ki nastanejo zaradi sprememb v davčnem sistemu/sistemu transferjev. Vgraditev teh sprememb v model je kompleksna naloga, ki je smiselna, kadar je namen določenega fiskalnega ukrepa sprememba obnašanja ciljne populacije. Po drugi strani pa izkušnje kažejo, da vnašanje dodatnih parametrov poveča nezanesljivost simuliranih rezultatov, zato se v praksi uporabljajo skoraj izključno statični modeli (Redmond et al., 1998). Statični model nikakor ni manj vreden kot dinamični, saj se samo ob ohranjanju večine spremenljivk na konstantni ravni lahko analitično usmerimo v posledice ene ali manjšega števila spremenljivk.

### *6.2.2 Vrednotenje učinkov sprememb davčnega sistema z bazami podatkov za posameznike*

Nekatere države članice za ocenjevanje davčnih stopenj torej uporabljajo mikrosimulacijske modele, ki temeljijo na vzorcih davčnih zavezancev. Večina držav članic pa navadno množi posamezna plačila davkov z deleži izbranih virov dohodkov v celotnem dohodku davčnih

---

<sup>46</sup> Glej OECD (2000, 2002b), Clark (2002) ter De Haan, Sturm in Volkerink (2002).

zavezancev (Belgija, Danska, Nemčija, Francija, Nizozemska, Irska, Luksemburg, Finska in Švedska). Dobljene ocene na ravni davčnih zavezancev je treba preračunati še na agregatno raven izbranih virov dohodka. Do celotne dohodnine lahko pridemo po naslednji formuli:

$$\text{dohodnina} = \sum_j \left( \frac{W_j}{Y_j} \right) * \text{dohodnina}_j = \sum_j w_j * \text{dohodnina}_j,$$

kjer je  $W_j$  dohodek iz dela j-tega davčnega zavezanca v vzorcu fizičnih oseb ( $j=1, \dots, n$ ), *dohodnina* pa je plačilo davka na osebne prejemke j-tega davčnega zavezanca na celotni obdavčljivi dohodek. Zgornja enačba tako meri celoten davek na osebne prejemke kot tehtano povprečje vsakega davčnega zavezanca, ki je plačal dohodnino, pri čemer so uteži  $w_j = \frac{W_j}{Y_j}$ .

Uteži odsevajo distribucijo plač in drugih prejemkov po davčnih zavezancih. Nekatere države (Italija, Grčija, Španija) uporabljajo že agregirane podatke iz dohodninskih napovedi po posameznih dohodkovnih razredih ( $j=1, \dots, n$ ), v bistvu pa delajo podobne kalkulacije.

Tako lahko pridemo do definicije posameznih glavnih skupin obdavčljivih dohodkov, ki so prikazani v tabeli 14.

- Dohodek iz zaposlitve vključuje plače, bonitete, nagrajevanje managerjev in druge dohodke iz tujine. Veliko držav članic kot drugi prejemek iz delovnega razmerja obravnava razne finančne oblike nagrajevanja (opcije) in uporabo službenega vozila za zasebne namene.
- Dohodek iz samozaposlitve vključuje dohodek neinkorporiranega dela gospodarstva, kot so dohodki iz kmetijstva ter dohodki iz dejavnosti. Nekatere države članice v to skupino vključujejo tudi razdelitev dividend povezanih oseb.
- Dohodek iz kapitala vključuje dohodek iz premoženja in premoženjskih pravic, kot so obresti, dividende, avtorski honorarji, dohodek iz nepremičnega premoženja (najemnine) in obdavčljive kapitalske dobičke. V nekaterih državah članicah se realizirani kapitalski dobički izključujejo iz davčne osnove za plačilo davka na osebni dohodek.
- Skupina socialnih transferjev in pokojnin vključuje dohodke iz shem socialnega zavarovanja, državnih pokojnin in pokojnin iz zaposlitve.

Pri tem je treba poudariti, da morajo biti viri dohodkov merjeni čim bolj bruto, to pomeni s čim manj upoštevanimi olajšavami in drugimi ugodnostmi, ki zmanjšujejo davčno osnovo.

Tabela 14: Definicija skupine obdavčljivih dohodkov

Obdavčljivi dohodek	Komponente obdavčljivega dohodka
Dohodek iz zaposlitve	Plače Bonitete Nagrajevanje managerjev Dohodki iz tujine Drugo (opcije, službeni avtomobil)
Dohodek iz samozaposlitve	Dohodek iz samostojnega opravljanja dejavnosti Drugo (prejete dividende od povezanih oseb)
Dohodek iz premoženja in premoženjskih pravic	Dohodek iz premoženja (dividende, obresti) Dohodki na nepremičnine (najemnine) Realizirani kapitalski dobički Drugo (pripisane stanovanjske najemnine)
Transferni dohodki in pokojnine	Socialni prejemki Državne pokojnine Pokojnine

Zavedati se moramo, da je opisana metoda samo približek za razvrstitev virov dohodkov v enega izmed štirih glavnih skupin obdavčljivih dohodkov in da lahko nastanejo določene nekonsistentnosti, ki so posledica kvalitete podatkov. To vpliva na zanesljivost primerjav implicitnih davčnih stopenj na delo in kapital med posameznimi državami članicami, vendar pa menim, da te metodološke omejitve ne pomenijo prevelike ovire, da bi bila nerelevantna za primerjave implicitnih stopenj med državami članicami. Nekateri testi so pokazali, da nekoliko večje razlike nastajajo samo pri primerjavi davčnega bremena od dohodkov iz nezaposlenosti (še posebej za socialne transferje in pokojnine ter dohodke iz samozaposlitve).

## 7 IMPLICITNE DAVČNE STOPNJE

Pri primerjavi davčnih bremen z BDP gre za t.i. makro »backward-looking« pristop, ki je zelo pogosto uporabljan v strokovni literaturi. Tudi v moji magistrski nalogi so davki, ki se plačujejo na posamezne ekonomske funkcije, prikazani kot delež celotnega BDP gospodarstva. Problem pri uporabi ravni BDP je, da ni direktno povezan z ekonomskimi funkcijami in je uporaba kazalca davčne obremenitve v BDP zato zelo omejena, saj ne ponudi nobene informacije, na primer, ali je visok delež davkov na kapital posledica visokih davčnih stopenj na kapital ali široke davčne osnove za plačilo davkov na kapital. Zato je za prikaz davčne obremenitve smotno izračunavati implicitne davčne stopnje.

Implicitne davčne stopnje merijo dejansko ali efektivno davčno obremenitev, ki direktno ali indirektno vpliva na ekonomske dohodke ali aktivnosti, ki predstavljajo potencialno obdavčljivo osnovo. Izračun implicitnih davčnih stopenj daje nekoliko bolj poglobljen pogled v strukturo davčnega bremena, vendar pa je njihova ekonomska interpretacija še vedno pod vprašajem. Implicitne davčne stopnje ne merijo finančnih vplivov preko mehanizmov preraždeljevanja davkov z ene aktivnosti na drugo, ki bi se jih dalo analizirati v okviru

splošnega ravnotežja. Samo nacionalni računi, ki jih pripravlja vsaka posamezna država članica, omogočajo zadostno podlago za primerjavo ekonomskih funkcij s primerjavo podatkov o dohodkih in davčnih prihodkih. V bistvu je izračun implicitnih davčnih stopenj edini možen za prikaz relativnih davčnih obremenitev različnih davkov med državami članicami. Vse druge metode izračunov efektivnih davčnih stopenj prikazujejo samo obremenitve z določenim davkom, ne omogočajo pa primerjave med davčnimi obremenitvami z različnimi davki. Izračun implicitnih davčnih stopenj omogoča tudi identifikacijo premikov med obdavčenjem različnih ekonomskih funkcij, na primer med delom in kapitalom.

Primerljivost implicitnih davčnih stopenj je mogoča z uporabo harmonizirane metode pripravljavanja nacionalnih računov ESA95, na podlagi katere se za izračun uporablja enak imenovalec za vse države, pri čemer se ne upoštevajo posebnosti v nacionalnih zakonodajah posameznih držav članic. Pri kapitalu se povprečna davčna stopnja oceni kot razmerje med vsemi davki na kapital z grobo oceno celotnega dohodka iz kapitala gospodinjstev in podjetij. Pri delu pa se povprečna davčna stopnja izračunava tako, da se vsota direktnih in indirektnih davkov na delo delodajalcev in zaposlenih deli s celotnimi sredstvi za zaposlene. Prednost te metode je, da se vsi elementi obdavčenja pri izračunu implicitno upoštevajo kot kombiniran efekt statutarnih stopenj in davčnih olajšav. Implicitno upoštevajo tudi sestavo dohodka ali distribucijo podjetij, efekte davčnega planiranja in izvzetja iz plačila davkov najnižjih dohodkov.

Prednosti izračunavanja implicitnih davčnih stopenj pa na drugi strani spremljajo nekatere slabosti. Te se pojavijo predvsem pri interpretaciji trendov obdavčitve, saj ne moremo popolno in natančno ugotoviti, kolikšen je vpliv posamezne razlage k trendu.<sup>47</sup> Poleg tega obstaja tudi velika občutljivost koeficientov na časovne razlike zaradi zamika plačevanja davkov ali poslovnih ciklov. Vendar to ne pomeni, da so brez pomena: so samo enostaven model faktorjev, ki vplivajo na obdavčitev faktorjev, davčne osnove in davčne stopnje.

## **7.1 Implicitne davčne stopnje na potrošnjo**

Implicitne davčne stopnje na potrošnjo so definirane kot razmerje med vsemi davki na potrošnjo in odhodki gospodinjstev za potrošnjo na teritoriju posamezne države članice.<sup>48</sup>

Pri definiranju davkov na potrošnjo se postavlja vprašanje, ali naj v potrošnjo uvrstimo tudi potrošnjo države ali samo potrošnjo gospodinjstev. Mendoza, Razin in Tesar (1994) so predlagali, da se upošteva državna potrošnja, ki ne vključuje plač javnega sektorja. Toda to je samo grob približek vmesne potrošnje države.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> Glej OECD (2000) in OECD (2002b).

<sup>48</sup> Gre za t.i. koncept domače potrošnje.



Tabela 15: Definicija implicitnih davkov na potrošnjo

Koeficient	Definicija
Implicitna davčna stopnja na potrošnjo (ESA95)	Davki na potrošnjo/imenovalec
Števec	Za definicijo glej tabelo 11 – definicija davkov na potrošnjo
Imenovalec	Izdatki za končno potrošnjo gospodinjstev na teritoriju posamezne države članice

Pomembnost državne potrošnje za izračun implicitnih davčnih stopenj na potrošnjo se lahko oceni za DDV, kot del davkov na potrošnjo. Raziskave kažejo (Evropska komisija, 2003b), da se delež obdavčljive vmesne potrošnje države in neprofitnih institucij v celotni davčni osnovi za DDV za EU-15 v letu 2000 giblje med 4% in 19%. Iz relativno nizkih deležev lahko sklepamo, da je potrošnja gospodinjstev daleč najpomembnejši element davčne osnove. Zaradi tega bom v svoje izračune vključil samo končno potrošnjo domačih gospodinjstev. Posledica poenostavitve je lahko precenitev davčnega bremena končnih potrošnikov.

Seveda pa to ne drži samo za DDV. S podobnim vprašanjem se srečujemo tudi pri trošarinah, ki pomenijo še eno pomembno skupino davkov na potrošnjo. Visoke trošarine bi podjetja lahko prenesla v višje cene, kar bi imelo za posledico višje davčne obremenitve končnih potrošnikov. Takšno razmišljanje je navadno pomembno za izračun sekundarne ali končne obremenitve s potrošnimi davki in ni pomembno za izračun efektivnih davčnih stopenj. Davke na potrošnjo bi bilo treba razdeliti na davke na potrošnjo, ki jih plačujejo končni potrošniki, država in podjetja, vendar pa je to velikokrat zelo zapleteno.

## 7.2 Implicitne davčne stopnje na delo

Implicitne davčne stopnje na zaposleno delo izračunamo kot razmerje med vsemi davki in prispevki za socialno varnost zaposlenih in delodajalcev, ki se jih plačuje na dohodek iz zaposlitve, in celotnimi sredstvi za zaposlene za opravljeno delo na teritoriju posamezne države članice. Med davke lahko uvrstimo davek na osebne prejemke ter davek na izplačane plače in plačilno listo, ki jih plačuje delodajalec. Celotna sredstva za zaposlene so definirana kot vsa sredstva v obliki denarja ali v naravi, ki jih delodajalec plača zaposlenemu v zameno za opravljeno delo. Ta vključujejo bruto plače (v denarju ali v naravi) in zato vključujejo tudi delodajalčeve socialne prispevke in morebitne davke na izplačane plače in plačilno listo. Sredstva za zaposlene so tako širša kategorija ekonomskega dohodka iz zaposlitve, preden se odvedejo kakršnikoli davki in prispevki.

Največjo metodološko omejitev pri izračunavanju implicitnih davčnih stopenj na delo in kapital je definicija davka od osebnih dohodkov – dohodnine, ki je tipično »širok« davek, saj izvira iz različnih virov dohodka, to je dohodka iz zaposlitve, samozaposlitve, dohodka iz kapitala in dohodka v obliki socialnih prejemkov in pokojnin. Zaradi tega bi morala

<sup>49</sup> Ang. intermediary consumption. Rešitev bi bila, da se v izračun direktno vključi podatke za vmesno potrošnjo države iz nacionalnih računov, ki so prikazani po enotni metodologiji ESA95.

implicitna davčna stopnja na delo pomeniti skupno mero za ocenjevanje povprečnega efektivnega davčnega bremena na dohodek iz dela. Poudariti je treba, da tako definirane implicitne davčne stopnje na delo lahko zabrišejo razlike med različnimi tipi gospodinjstev ali ravnmi dohodka.

Tabela 16: Definicija implicitnih davčnih stopenj na delo

Koeficient	Definicija
Implicitna davčna stopnja na delo (ESA95)	Direktni, indirektni in obvezni dejanski socialni prispevki delodajalcev in zaposlenih, ki se plačujejo na dohodek iz zaposlitve/imenovalec
Števec	Za definicijo glej tabelo 12 – definicija davkov na zaposleno delo
Imenovalec	Bruto plača Prispevki delodajalca za socialno varnost Davki na izplačane plače in plačilno listo

### 7.3 Implicitne davčne stopnje na kapital

Od vseh implicitnih davčnih stopenj je izračun implicitnih davčnih stopenj na kapital najzahtevnejši in je zato pomembno, da je interpretiran pravilno. Za potrebe magistrske naloge sem za privatni sektor prikazal izračun dveh skupin implicitnih davčnih stopenj na kapital: na podjetja in na gospodinjstva. Implicitne davčne stopnje na kapital in dohodek pravnih oseb so definirane kot razmerje med vsemi davki, ki se plačujejo od dohodka iz opravljanja ekonomskih aktivnosti privatnega sektorja, investicij in prihrankov (glej tabelo 13), in z mero potencialnega obdavčljivega dohodka od kapitala iz nacionalnih računov.<sup>50</sup>

Za izračun imenovalca sem se v celoti naslonil na uporabo nacionalnih računov po klasifikaciji ESA95. S tem sem želel priti do ocene svetovnega dohodka iz kapitala vseh rezidentov določene države za namene izračunavanja davčne obremenitve. To še ne pomeni, da se dobiček tujih družb, ki ga ustvarijo izven svoje matične države, enostavno konsolidira z ustvarjenim dobičkom domačih (rezidenčnih) družb. Nacionalni računi enostavno ne poznajo kriterija lastništva in se tuja podjetja ali podružnice tujih podjetij v nerezidenčni državi članici štejejo kot domača. Ker osnova za izračun implicitnih davčnih stopenj na kapital ne izhaja iz osnove, ki jo definira zakon, je v praksi velikokrat težko povezati spremembe v implicitnih davčnih stopnjah na kapital in dohodke pravnih oseb, s spremembami statutarnih davčnih stopenj in drugimi spremembami v ekonomski politiki.

Davki na kapital in dohodke pravnih oseb so v nacionalnih računih definirani kot dohodki iz dobičkov in premoženja. Dobički gospodarskih družb so definirani kot neto poslovni presežek privatnega sektorja, vključujoč družbe, privatna gospodinjstva in neprofitne institucije ter

<sup>50</sup> Širše definirana implicitna davčna stopnja na kapital vključuje tudi davke na povečani stog kapitala kot posledico investicij in na prihranke iz preteklih obdobj, namenjene za financiranje investicij. Ker pa jih klasifikacija ESA95 ne vključuje, je v svoji analizi ne bom uporabil.

dohodek samozaposlenih. Iz definicije je izključen neto poslovni presežek državnega sektorja, saj dobički oziroma izgube državnega sektorja ne zapadejo pod obdavčitev z davkom od dobička. Bruto poslovni presežek privatnega sektorja vključuje tudi neto poslovni presežek finančnih institucij.

Tabela 17: Definicija implicitnih davčnih stopenj na dohodek iz kapitala

Koeficient	Definicija
Implicitna davčna stopnja na dohodek iz kapitala	Davki na dohodek iz kapitala/imenovalec
Števec	Za definicijo glej tabelo 13 – definicija davkov na kapital
Imenovalec	Neto poslovni presežek nefinančnih in finančnih družb Imputirane stanovanjske rente in neto poslovni presežek neprofitnih družb Neto dohodek samozaposlenih Prejete dividende nefinančnih in finančnih družb Plačane dividende nefinančnih in finančnih družb Dohodki iz zavarovalnih polic nefinančnim in finančnim družbam Odhodki iz zavarovalnih polic nefinančnih in finančnih družb Prejete rente na nepremičnine nefinančnih in finančnih družb Plačane rente na nepremičnine nefinančnih in finančnih družb Prejete dividende nefinančnih in finančnih družb Plačane dividende nefinančnih in finančnih družb Prejete državne dividende Druge prejete dividende Prejete obresti gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Plačane obresti gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Prejete najemnine na nepremičnine gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Plačane najemnine na nepremičnine gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Prejete dividende gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Dohodek iz zavarovalnih polic gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij

Za ocenjevanje obdavčljivega dohodka iz premoženja (predvsem obresti in dividend) privatnega sektorja ni enostavne metode. Obdavčljivi dobički gospodarskih družb vključujejo neto poslovni presežek in prejeti dohodek iz finančnega premoženja, zmanjšan za davčno priznane odhodke iz premoženja. Dohodek iz finančnega premoženja vključuje obresti, plačila za zavarovalne police in plačila za rente na zemljišča. Dividende predstavljajo del finančnega dohodka, ki se ne morejo odšteti od davčne osnove.<sup>51</sup> Za gospodinjstva je obdavčljivo premoženje sestavljeno skoraj v celoti iz obresti in dividend ter dohodkov iz pokojninskih skladov.

<sup>51</sup> Metoda izračuna implicitnih davčnih stopenj na kapital za privatni sektor se izogiba dvojnemu obdavčenju dividend, ki jih razdeljujejo domača podjetja iz zadržanih dobičkov, saj se dividende, izplačane domačim gospodinjstvom ali družbam, ne všttevajo v davčno osnovo. Glej tudi OECD (2004b).

Čeprav poskušamo z različnimi ukrepi pri izračunih zmanjšati netočnosti, pa lahko pride do določenih odstopanj, kot na primer:

- Ker se pri izračunu amortizacije v nacionalnih izračunih uporabljajo tekoče cene, se le-ta močno razlikuje od amortizacije, izkazane v izkazih uspeha družb. Poleg tega je poraba fiksnega kapitala metodološko neprimerljiva med državami, kar lahko vodi do dodatnih odstopanj pri izračunavanju efektivne obdavčitve kapitala.
- Kapitalski dobički niso del nacionalnih računov, saj niso direktno povezani s produkcijskim procesom in se zato pri izračunavanju imenovalca ne upoštevajo. Kapitalski dobički družb so pomembna komponenta obdavčljivega dohodka družb, zato neupoštevanje le-teh lahko vodi v previsoke implicitne davčne stopnje na kapital. Podobno velja tudi za kapitalske dobičke gospodinjstev, ki zapadejo pod dohodnino.
- V nacionalnih računih so centralne banke del finančnega sektorja. Vključitev njihovih neobdavčljivih dobičkov v imenovalca lahko vodi do podcenitve implicitnih davčnih stopenj na kapital.
- Obdavčljivi dohodki iz drugega in tretjega stebra dodatnega pokojninskega zavarovanja niso zajeti v nacionalnih računih, kar vodi do precenjenih implicitnih davčnih stopenj na kapital.
- Podatki EUROSTAT-a za države EU ne ločujejo plačila obresti za gospodinjstva in samozaposlene, kar vodi do previsoke implicitne davčne stopnje na kapital.
- Obdavčljivi dobički se lahko znižajo za prenesene izgube iz preteklih let, kar povzroča ciklične probleme pri izračunavanju in fluktuacijo pri razlaganju implicitnih davčnih stopenj na kapital. To vpliva tudi na zmanjšano mednarodno primerjavo.

Na implicitne davčne stopnje na kapital vpliva več dejavnikov. Zaradi tega je njihovo dinamiko velikokrat težko razlagati. Čeprav težave z interpretacijo zaradi uporabe »backward-looking« pristopa ostajajo, pa je razlaganje posameznih elementov implicitnih davčnih stopenj na kapital lažje. V ta namen lahko števec v prejšnji tabeli opisanih implicitnih davčnih stopenj razdelimo na naslednje tri kategorije:

- dohodek pravnih oseb,
- dohodek iz kapitala gospodinjstev,
- dohodek iz dejavnosti (samozaposlenih).<sup>52</sup>

V naslednjih tabelah prikazujem definicije posameznih podvrst implicitnih davčnih stopenj na kapital.

---

<sup>52</sup> Glej prilogo 1.

Tabela 18: Definicija implicitnih davčnih stopenj na dohodek pravnih oseb

Koeficient	Definicija
Implicitna davčna stopnja na dohodek pravnih oseb	Davki na dohodek pravnih oseb/imenovalec
Števec	Davki na dobičke gospodarskih družb
Imenovalec	Neto poslovni presežek nefinančnih in finančnih družb Prejete obresti nefinančnih in finančnih družb Plačane obresti nefinančnih in finančnih družb Prejete najemnine na nepremičnine nefinančnih in finančnih družb Plačane najemnine na nepremičnine nefinančnih in finančnih družb Prejete dividende nefinančnih in finančnih družb Plačane dividende nefinančnih in finančnih družb Prejete državne dividende Druge prejete dividende Prejete dividende gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Dohodek iz zavarovalnih polic nefinančnih in finančnih družb Odhodek iz zavarovalnih polic nefinančnih in finančnih družb

Tabela 19: Definicija implicitnih davčnih stopenj na dohodek iz kapitala gospodinjstev in na dohodek iz dejavnosti (samozaposlenih)

Koeficient	Definicija
Implicitna davčna stopnja na dohodek iz kapitala gospodinjstev in na dohodek iz dejavnosti (samozaposlenih)	Davki na dohodek iz kapitala in dejavnosti/imenovalec
Števec	Davki na dohodke gospodinjstev Davki na dobičke od lastnine Davki na dobitke pri igrah na srečo Drugi davki na dohodek Obvezni socialni prispevki samozaposlenih in nezaposlenih
Imenovalec	Pripisane stanovanjske rente in neto poslovni presežek neprofitnih družb Neto dohodek samozaposlenih Prejete obresti gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Plačane obresti gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Prejete najemnine na nepremičnine gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Plačane najemnine na nepremičnine gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Prejete dividende gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij Dohodek iz zavarovalnih polic gospodinjstev, samozaposlenih in neprofitnih organizacij

Pri razdelitvi implicitnih davčnih stopenj na kapital za družbe in gospodinjstva, je zelo pomemben pretok dohodka od premoženja z družb na gospodinjstva. Medtem ko je za

plačane obresti in rente mogoče narediti dokaj čisto delitev, pa je to veliko težje narediti za dividende. Dividende so v principu del obdavčljivega dohodka družbe, zato se srečamo s problematiko dvojnega obdavčevanja teh dohodkov – prvič na ravni delniške družbe, kjer se obdavči dobiček, ki ga družba ustvari, in drugič na ravni posameznika – prejemnika dohodka. Posledica tega je nižja implicitna davčna stopnja na dohodek pravnih oseb v tistih državah, ki za reševanje problema dvojnega obdavčenja dovoljujejo večje olajšave na ravni družb, kot v državah, ki tega sistema nimajo.

## 8 OBDAVČITEV GLEDE NA EKONOMSKE FUNKCIJE

V prejšnjem delu sem se usmeril predvsem na razdelitev davčnega bremena glede na glavne skupine davkov in na ravni države, ki so prejemniki davkov. V tem delu se bom usmeril na razvoj in razloge v ozadju sprememb obdavčitve glede na ekonomske funkcije: dela, kapitala in potrošnje. Obseg analize je usmerjen na stare članice EU (EU-15) in Slovenijo.

Slika 8 kaže celotno davčno obremenitev po različnih ekonomskih funkcijah za leto 2002. S slike 8 je jasno razvidno, da so davki na dohodek iz dela najpomembnejši davčni vir držav članic. Razvidno je tudi, da so davki na delo najpomembnejša determinanta v celotni obdavčitvi; države članice z visokim razmerjem celotnih davkov v BDP običajno imajo tudi največji delež davkov na delo in obratno.<sup>53</sup> Davki na delo v državah članicah prispevajo približno 50 % vseh davčnih prihodkov. Davki na kapital so manj pomembni in njihov delež znaša približno 20 % celotnih davčnih prihodkov, medtem ko davki na potrošnjo obsegajo preostali del, to je 30 %.

Delež davkov na delo je nizek v državah članicah s tradicionalno nizko obdavčitvijo, kot so Irska, Velika Britanija, pa tudi Grčija, Portugalska in Luksemburg. Delež davkov na kapital je še posebno velik v Luksemburgu, relativno majhen pa na Danskem, Švedskem in v Nemčiji. Pri deležu davkov na potrošnjo so razlike med državami članicami navadno manjše. To je posledica že harmoniziranih davkov na potrošnjo, davka na dodano vrednost in sistema najmanjših stopenj trošarin.<sup>54</sup> Davčni prihodki iz davkov na potrošnjo so najpomembnejši v Grčiji, na Irskem, Portugalskem in v Veliki Britaniji, kjer imajo nižji delež davkov na delo v primerjavi z drugimi državami članicami EU.

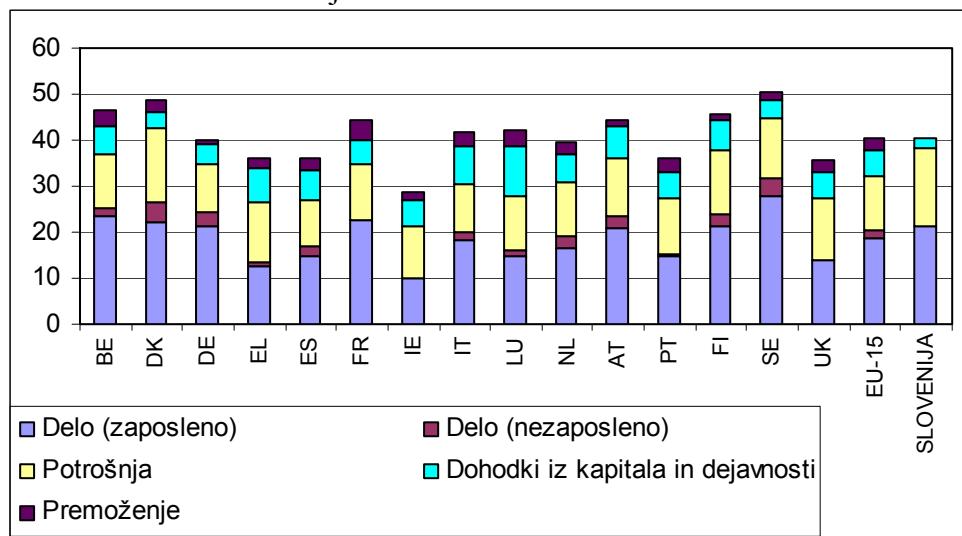
Za privatni sektor pomenijo davki na dohodek iz kapitala in dejavnosti bolj pomemben vir kot pa davki na premoženje, razen v Franciji, kjer so razmerja približno podobna. Največji delež davkov na premoženje najdemo poleg Francije še v Luksemburgu in na Portugalskem. Kategorija »nezaposleno delo« pomeni davek od osebnih prejemkov in/ali socialne prispevke, ki se plačujejo na pokojnine in druge ugodnosti upokojencev. Za Nemčijo, Dansko, Nizozemsko, Finsko in Švedsko takšni davki pomenijo precejšen vir dohodkov.

---

<sup>53</sup> Merjeno kot % BDP.

<sup>54</sup> Kljub harmonizaciji pa obstajajo razlike predvsem v znižanih stopnjah DDV in trošarin.

Slika 8: Celotna davčna obremenitev glede na ekonomske funkcije - davki na delo (zaposleno in nezaposleno), potrošnjo in kapital (dohodki iz kapitala in dejavnosti ter premoženja) kot % BDP za EU-15 in Slovenijo za leto 2002



Opomba: za Slovenijo ni prikazana razdelitev dela na zaposleno in nezaposleno ter kapitala na dohodke iz kapitala in dejavnosti ter dohodke iz premoženja.

Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni.

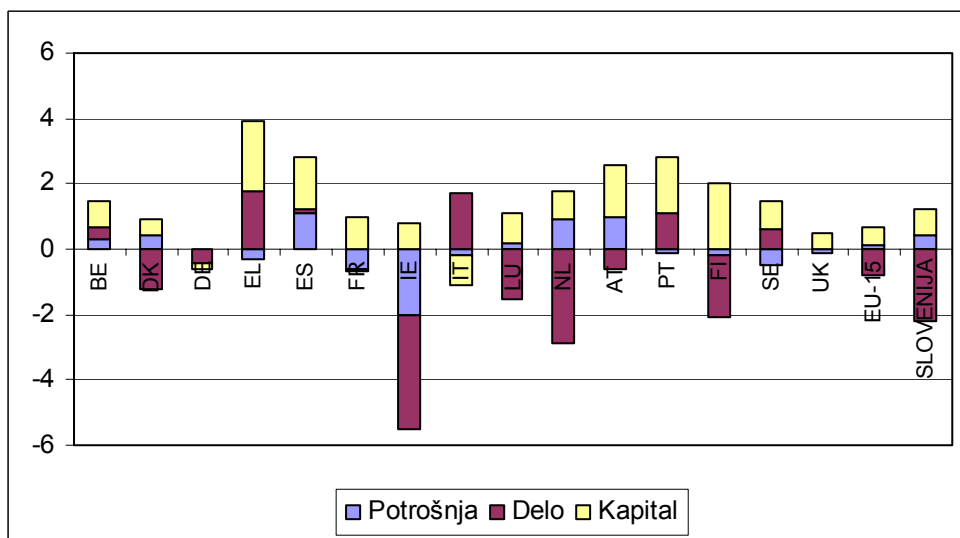
Legenda: glej sliko 1.

Celotna davčna obremenitev, merjena glede na ekonomske funkcije, je v zadnjih 10 letih doživela korenite spremembe, vzorec sprememb pa je precej različen med državami članicami (glej sliko 9). Najpomembnejša sprememba je porast deleža davkov na kapital v BDP do leta 2000 in rahel upad davkov na delo od konca 90. let. V Sloveniji lahko zaznamo podoben trend kot v drugih državah članicah EU, torej porast deleža davkov na kapital v BDP in kar močen upad davkov na delo zaradi znižanja prispevkov za socialno varnost leta 1996.

Slika 10 prikazuje razvoj implicitnih davčnih stopenj, to je deleže davčnih prihodkov v potencialni davčni osnovi, po posameznih državah članicah, EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002. Če so bile za obdobje od začetka 70. let značilne visoke implicitne davčne stopnje na delo, relativno stabilne implicitne davčne stopnje na potrošnjo in relativno nizke implicitne davčne stopnje na kapital,<sup>55</sup> se je trend obdavčitve v obdobju 1995-2002, prav obratno, spremenil. Implicitne davčne stopnje na delo so se od leta 1990 začele počasi zmanjševati, medtem ko so se implicitne davčne stopnje na kapital do leta 2000 povečevale. Ta zadnji trend lahko pripišemo tudi ugodnemu poslovnemu ciklu. Povprečna implicitna davčna stopnja na delo ostaja s 36,3% v letu 2002 najvišja, povprečna implicitna davčna stopnja na kapital je v istem letu znašala približno 28% in je za skoraj 9 odstotnih točk nižja.

<sup>55</sup> Za to obdobje je značilno tudi dejstvo, da so bile implicitne davčne stopnje na delo vedno višje od tistih za kapital (Evropska komisija 2000a,b).

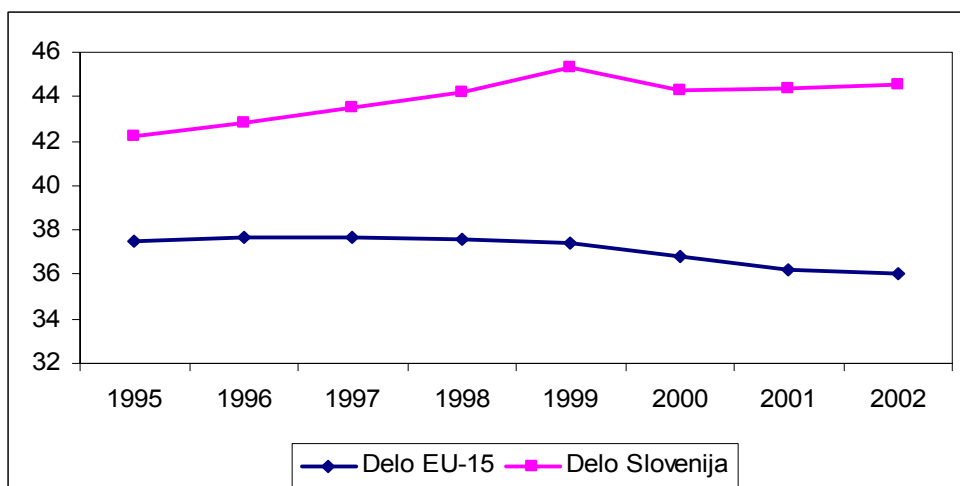
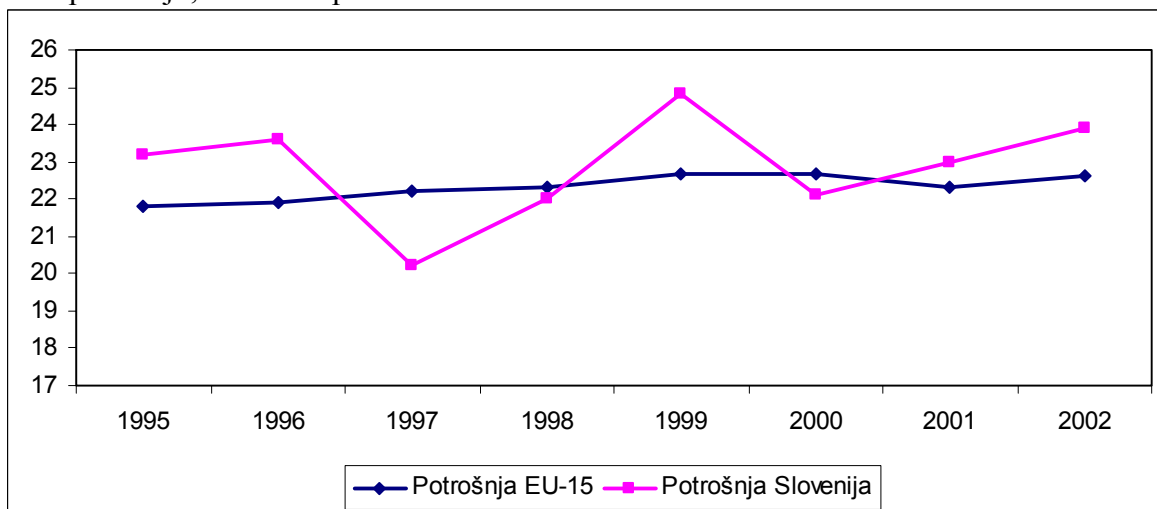
Slika 9: Vpliv davkov na delo, kapital in potrošnjo (merjenih v % BDP) na spremembe davčne obremenitve/BDP za obdobje 1995-2002 za EU-15 in Slovenijo, v %



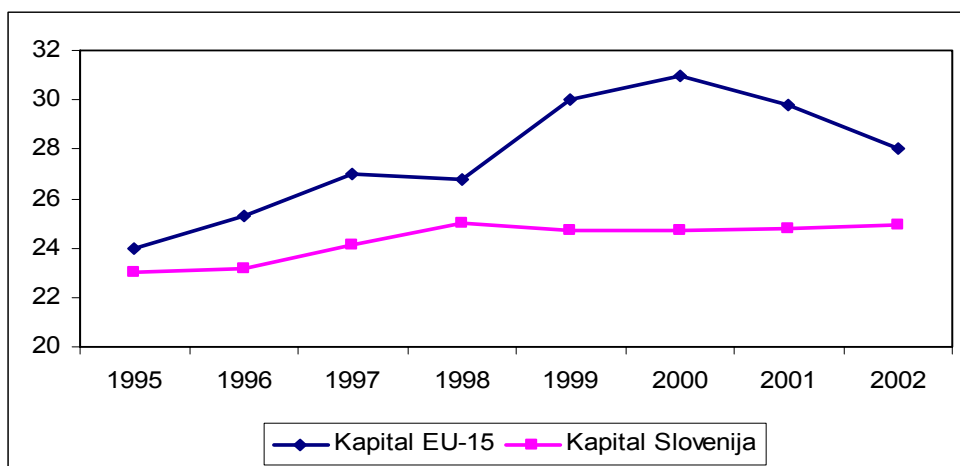
Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni.

Legenda: glej sliko 1.

Slika 10: Razvoj implicitnih davčnih stopenj za EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002, v % za potrošnjo, delo in kapital







Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni.

S slike 10 je lepo razvidno, da je implicitna davčna stopnja na potrošnjo v Sloveniji v primerjavi z implicitno davčno stopnjo, ki velja za države EU-15, povsem primerljiva. Implicitna davčna stopnja na delo je v Sloveniji precej višja, implicitna davčna stopnja na kapital pa je precej nižja.

Izračun implicitnih davčnih stopenj na potrošnjo, delo in kapital za Slovenijo za leto 2002 je kot primer prikazan v prilogi 2.

## 8.1 Trendi v implicitnih davčnih stopnjah na delo

### 8.1.1 So implicitne davčne stopnje na delo začele padati?

Različne študije kažejo, da se je obdavčitev dela od začetka 70. let v državah EU močno povečevala,<sup>56</sup> kljub nekaterim padcem v posameznih letih. Splošna rast obremenitve dela, ki se je nadaljevala v 80. in v prvi polovici 90. let, je bila tesno povezana z naraščajočim deležem javnega sektorja v gospodarstvu, da je lahko sledil vse večjim izdatkom za socialni sistem.<sup>57</sup> Rast v prvi polovici 90. let je bila povezana z rastjo socialnih prispevkov, ki so bili posledica socialno-davčnih reform v državah članicah kot odgovor na splošno gospodarsko recesijo na začetku dekade. Poleg tega so na povečano davčno obremenitev vplivale tudi restriktivne fiskalne politike na področju proračunskih primanjkljajev držav članic, ki so lovile zadnji vlak za vstop v EMU.

Od konca 90. let so mnoge države članice petnajsterice uvedle številne davčne reforme z namenom znižati davčne obremenitve na delo, da bi s tem povečale povpraševanje po delu in povečale spodbude za delo.<sup>58</sup> Zaradi obdavčitve so previsoke stroške dela nekatere države

<sup>56</sup> Glej na primer Evropska komisija (2000a,b).

<sup>57</sup> Predvsem za pokojnine in zdravstveno varstvo.

<sup>58</sup> Glej tudi Carone in Salomäki (2001).

članice skušale zmanjšati z znižanjem tistih stroškov dela, ki z delom niso direktno povezani: socialnih prispevkov in davkov na izplačane plače. Druge so zniževale socialne prispevke zaposlenim iz najnižjih dohodkovnih razredov. Vendar pa so bile te fiskalne reforme usmerjene predvsem v zniževanje fiskalnega pritiska na delodajalce in manj na zaposlene. Reforme dohodnine so bile usmerjene predvsem v znižanje statutarnih stopenj in zvišanje minimalne iz obdavčenja še izvzete plače. Iz tabele 20 je razvidno, da se je splošni trend zviševanja davčnih stopenj stabiliziral in je začel nekoliko padati.<sup>59</sup> Povprečna implicitna davčna stopnja na delo za EU-15 je leta 1970 znašala približno 30 %, v letu 1995 je zrasla na 37,3 % in nadaljevala rast tudi v letu 1996 (37,7 %), se v letu 1998 umirila in se končno nekoliko zmanjšala v letu 2002 (36,3 %). Seveda pa je bilo gibanje po državah različno. Veliko zmanjšanje v obdobju 1995-2002 je moč opaziti na Irskem, Nizozemskem, Švedskem, v Luksemburgu in Veliki Britaniji. Padanje je za isto obdobje značilno tudi za Italijo in Francijo. V Španiji, Grčiji in na Portugalskem so implicitne davčne stopnje na delo v obdobju 1995-2002 še naprej rasle.

Iz tabele 20 lahko vidimo, da je do leta 2002 najvišje implicitne davčne stopnje na delo imela Švedska, kljub temu, da je doživela največje znižanje med leti 1998 in 2002. Tudi Finska in Belgija imata implicitne davčne stopnje nad 40 %. Irska in Velika Britanija imata, prav nasprotno, implicitne davčne stopnje na delo močno pod 30 %. Za večino držav članic EU je značilno, da so implicitne davčne stopnje na delo odsev pomembne vloge prispevkov na plače za financiranje sistema socialne varnosti, saj odpade več kot 60 % celotne implicitne davčne stopnje na delo na stroške dela, ki niso povezani s plačo in jih plačujejo tako zaposleni kot delodajalci.<sup>60</sup> Samo na Danskem, Irskem in v Veliki Britaniji davki od osebnih prejemkov tvorijo relativno največji del vseh stroškov dela. Na Danskem je delež socialnih prispevkov relativno nizek, saj se večina izdatkov financira iz pobranih splošnih davkov. Podobna situacija velja tudi za Irsko in Veliko Britanijo. Povprečna implicitna davčna stopnja na delo v EU-15 je še vedno relativno visoka v primerjavi z drugimi deli sveta.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Glej tudi Carey in Rabesona (2002).

<sup>60</sup> Zanimivo je opozoriti, da je efektivna davčna stopnja na delo v ZDA v letu 1999 znašala le 24%, pri čemer so stroški dela, ki niso povezani s plačo, znašali 12% povprečne bruto plače (Evropska komisija, 2000a).

<sup>61</sup> Carey in Rabesona (2002) v svoji študiji ocenjujeta, da je v letu 1999 povprečna efektivna davčna stopnja na delo približno 37% v primerjavi s 25% v ZDA in 23% na Japonskem. Študija Martinez-Mongay (2000) kaže podobne ugotovitve.

Tabela 20: Implicitne davčne stopnje na delo za države članice EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002, v %

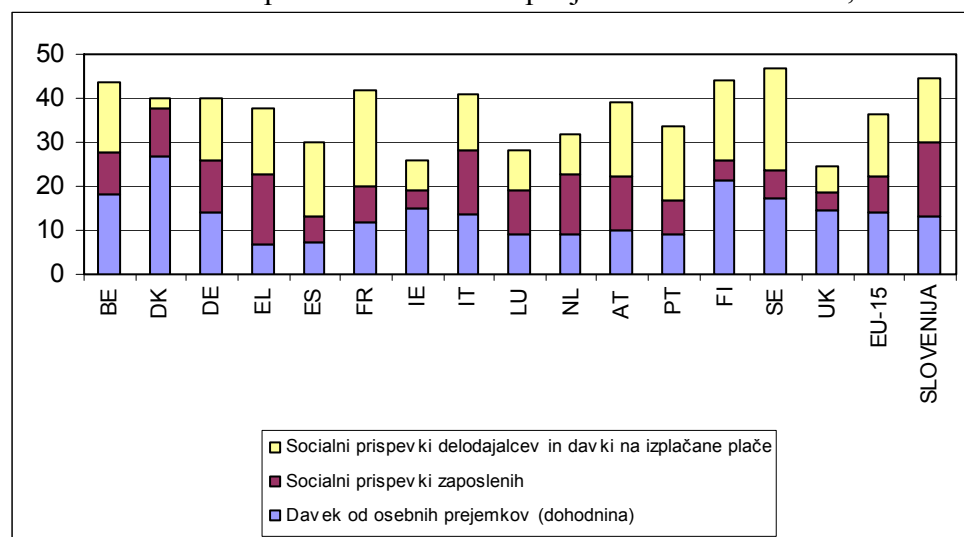
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Povprečje 1995-2002
BE	44,1	43,7	44,3	44,6	43,8	44,2	43,9	43,5	44,0
DK	40,7	41,2	41,5	39,9	41,1	41,8	41,5	39,9	41,0
DE	39,5	39,7	40,6	40,7	40,4	40,2	39,9	39,9	40,1
EL	34,1	35,7	36,4	37,5	37,0	38,2	37,6	37,8	36,8
ES	28,9	29,5	29,0	28,7	28,1	28,6	29,6	30,0	29,1
FR	42,2	42,6	42,7	43,2	43,5	43,1	42,7	41,8	42,7
IE	29,8	29,7	29,9	28,9	28,6	28,3	27,5	25,9	28,6
IT	37,8	41,4	43,1	42,8	42,1	41,3	41,5	41,1	41,4
LU	29,5	29,3	29,1	28,4	28,9	30,0	29,2	28,0	29,1
NL	35,1	34,1	33,4	33,9	34,8	35,4	31,8	31,9	33,8
AT	38,7	39,3	40,2	39,9	40,1	39,7	40,0	39,2	39,6
PT	31,0	31,6	32,5	32,9	33,0	33,2	33,3	33,7	32,7
FI	43,9	44,8	43,3	43,8	43,4	44,0	44,4	43,9	43,9
SE	48,4	49,7	50,0	51,0	50,5	49,3	47,9	46,6	49,2
UK	25,7	24,7	24,2	25,1	25,3	25,7	25,4	24,6	25,1
EU 15	37,3	37,7	37,7	37,7	37,5	37,2	36,8	36,3	37,3
SLOVENIJA*	42,2	42,8	43,5	44,2	45,3	44,3	44,4	44,5	43,9

\* Implicitni davčni stopnji na delo za Slovenijo za leti 1995 in 1996 sta iz Boleta (1998), za preostala leta lastni izračuni (glej prilogo 2).

Vir: Evropska komisija (2004); za Slovenijo: Bole (1999) in lastni izračuni.

Legenda: glej sliko 1.

Slika 11: Sestava implicitnih davčnih stopenj na delo za leto 2002, v %



Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni.

Implicitne davčne stopnje na delo so prikazane po makro »backward-looking« pristopu, saj so izračunane iz agregatnih podatkov iz nacionalnih računov. Opazovane morajo biti kot približna mera za povprečne efektivne obremenitve dela. Zato lahko skrivajo pomembne spremembe v efektivnih davčnih stopnjah med različnimi skupinami gospodinjstev ali

različnimi dohodkovnimi skupinami.<sup>62</sup> V prilogi 3 je predstavljen pregled najpomembnejših davčnih reform in ukrepov na področju davkov od osebnih prejemkov (dohodnine) in socialnih prispevkov v 90. letih, ki se vsaj delno kažejo v spremembah implicitnih davčnih stopenj na delo.

### *8.1.2 Davčne vrzeli na dohodke iz dela za posamezne tipe gospodinjstev*

Za izračun in prikaz davčnih vrzeli je najbolj primerno uporabiti letno publikacijo OECD »Taxing wages«, ki prikazuje vrzel med stroški dela delodajalca in pripadajočem neto plačilu zaposlenega za različne tipe gospodinjstev in različne dohodkovne ravni.<sup>63</sup> Analiza temelji na predpostavki, da je zasluženi dohodek iz zaposlitve enak deležu povprečne bruto plače odrasle, polno zaposlene osebe v proizvodjalnem sektorju. Davčne vrzeli se tako izračunavajo na podlagi davčne zakonodaje, kjer se ugotavlja seštevek davkov na osebne prejemke (dohodnine), socialnih prispevkov delodajalcev in zaposlenih in davkov na izplačane plače in plačilno listo, kot delež stroškov dela. Davčne vrzeli imajo teoretično moč pojasnjevanja diskrecijskih ukrepov davčne politike na področju davka od osebnih prejemkov in socialnih prispevkov. Ker imajo samo teoretično moč, niso povezane z dejanskimi davčnimi prihodki in ne vključujejo vseh relevantnih elementov davčnega sistema, kot so na primer posebne davčne olajšave.

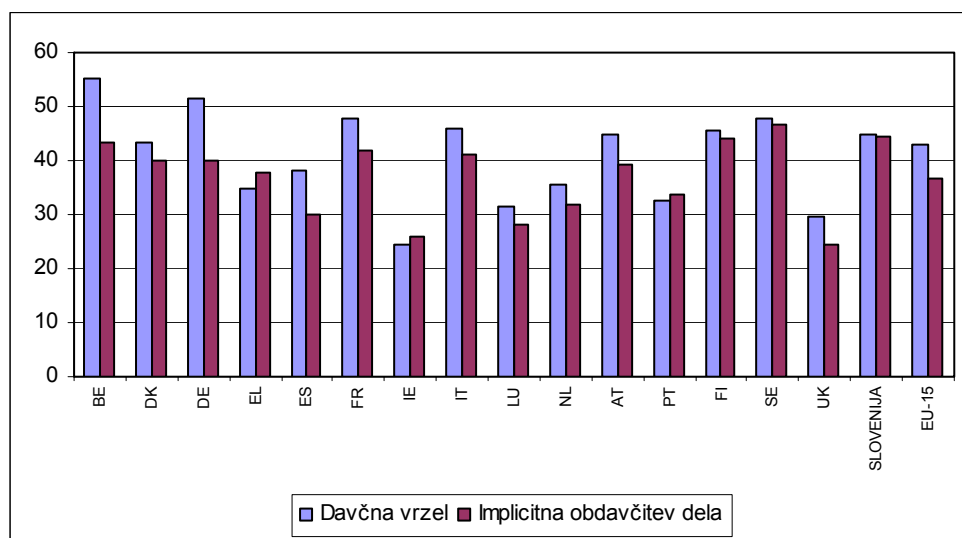
Če primerjamo makro »backward-looking« pristop implicitnih davčnih stopenj na delo in mikro pristop davčne vrzeli za samskega proizvodnega delavca s povprečnimi dohodki, ugotovimo, da so davčne vrzeli nekoliko višje od implicitnih davčnih stopenj na delo za iste države. Ugotovimo lahko, da imajo države z veliko davčno vrzeljo tudi visoke implicitne davčne stopnje na delo in obratno. Tako sta na primer Švedska in Belgija vedno v vrhu po obdavčitvi dela, medtem ko sta Irska in Velika Britanija na dnu. Popolne korelacije seveda ne gre pričakovati, saj se kazalca razlikujeta tako konceptualno kot tudi statistično. So pa tako eni kot drugi primerni za prikaz davčne obremenitve dela po posameznih državah članicah.

---

<sup>62</sup> Glej tudi Clark (2002).

<sup>63</sup> To je plačilo, ki ga zaposleni dejansko odnese domov (ang. net take-home pay). Glej OECD 2003b.

Slika 12: Primerjava makro (implicitne davčne stopnje) in mikro (davčna vrzel) indikatorjev za leto 2002, v %



Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni.

Legenda: glej Sliko 1.

V tabeli 21 so prikazane davčne vrzeli iz OECD publikacije »Taxing Wages« (2003b) za države EU-15. Tem so dodani še izračuni za Slovenijo, ki so natančneje opisani v prilogi 4. Iz tabele je razvidno, da so povprečne davčne vrzeli za Nizozemsko, Luksemburg in Irsko rasle.

Tabela 21: Davčne vrzeli na delo za proizvodnega delavca s povprečnimi prejemki za države članice EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002, v %

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
BE	56,3	56,4	56,6	56,8	56,9	56,2	55,6	55,3
DK	45,2	44,8	45,1	43,7	44,5	44,4	43,6	43,4
DE	50,2	51,2	52,3	52,2	51,9	51,8	50,8	51,3
EL	35,6	35,8	35,8	36,1	35,7	36,0	35,7	34,7
ES	38,5	38,8	39,0	39,0	37,5	37,6	37,9	38,2
FR	49,1	49,7	48,7	47,6	48,1	48,2	48,3	47,9
IE	36,9	36,1	33,9	33,0	32,4	28,9	25,8	24,5
IT	50,3	50,8	51,5	47,5	47,2	46,7	46,1	46,0
LU	34,3	34,5	35,2	33,8	34,6	35,5	33,9	31,5
NL	44,8	43,8	43,6	43,5	44,3	45,1	42,3	35,6
AT	41,2	44,8	45,6	45,8	45,9	44,9	44,5	44,8
PT	33,7	33,8	33,9	33,8	33,4	33,5	32,5	32,5
FI	51,2	49,4	48,9	48,8	47,4	47,3	45,9	45,4
SE	49,3	50,2	50,7	50,7	50,5	49,5	48,5	47,6
UK	33,4	32,6	32,0	32,0	30,8	30,1	29,5	29,7
EU 15	46,1	46,4	46,1	45,1	44,6	44,1	43,4	43,0
SLOVENIJA*	-	-	43,9	44,9	45,7	45,0	44,7	44,8

\* Za obdobje 1997-2002.

Vir: OECD (2003), za Slovenijo lastni izračuni (glej prilogo 4).

Legenda: glej sliko 1.

## 8.2 Trendi v implicitnih davčnih stopnjah na kapital

### 8.2.1 Obdavčitev kapitala je po letu 2000 naraščala

Iz spremljanja obdavčitve kapitala lahko sklepamo, da je zgodba o obdavčitvi kapitala bolj kontroverzna od zgodbe o obdavčitvi dela. Od leta 1981 do sredine 80. let se je obremenitev kapitala v EU-15 rahlo znižala, čemur je sledilo obdobje stabilizacije davčne obremenitve kapitala do začetka devetdesetih. Po letu 1995 je večina držav članic znižala statutarne davčne stopnje na dohodek iz kapitala. V obdobju 1995-2004 se je povprečna davčna stopnja na kapital v EU-15 znižala za približno 7 odstotnih točk (glej tabelo 22). Velikokrat so bila znižanja obdavčitve kapitala povezana s poskusi vlad, da bi povečale privlačnost svojega naložbenega okolja za mednarodne investitorje, ki davčni sistem štejejo za enega pomembnejših lokacijskih faktorjev za kapital. Zanimivo je, da se je v istem obdobju obdavčitev kapitala tudi v desetih novih državah članicah še bolj znižala in je leta 2004 v povprečju bila kar 10 odstotnih točk nižja od starih članic EU (EU-15).

Implicitne davčne stopnje na dohodek pravnih oseb za EU-15 ne kažejo istega trenda zmanjševanja. V obdobju 1995-2000 lahko zasledimo velik porast implicitnih davčnih stopenj, kar velja tudi za implicitne davčne stopnje na družbe in gospodinjstva. Samo v letih 2001 in 2002 so se v skoraj vseh državah članicah implicitne davčne stopnje na kapital vidno zmanjšale, kar je delno nadomestilo rast iz prejšnjih let.

Od vseh implicitnih davčnih stopenj je prav stopnja na kapital najbolj zahtevna za interpretacijo, zato moramo k razlagi pristopiti z veliko previdnostjo. Ker je zelo široko definirana, lahko na njeno gibanje vpliva veliko različnih faktorjev, ki so lahko različni tudi med državami članicami. Faktorje lahko grobo razdelimo v štiri skupine (Evropska komisija, 2001a):

- *Davčna politika*: znižanja nominalnih statutarne davčnih stopenj na dohodke pravnih oseb so bila velikokrat povezana s širjenjem davčne osnove (na primer z zniževanjem stopenj amortizacije kapitala), kar je vsaj delno nadomestilo izpad prihodkov zaradi znižanja stopenj.
- *Poslovni cikel*: implicitne davčne stopnje na kapital so navadno občutljive na poslovne cikle, zato lahko njihovo povečanje do leta 2000 pripišemo tudi ugodni gospodarski klimi v državah članicah, njihovo padanje v zadnjih letih pa gospodarskemu zaostanku.
- Močno povečanje konec 90. let je bilo povezano tudi s *cvetočimi trgi kapitala* po državah članicah. Kapitalski dobički so se močno povečali in posledično tudi davčni dohodki iz kapitala. Ker kapitalski dobički pri izračunu implicitnih davčnih stopenj na kapital niso vključeni v imenovalec, to lahko vodi do precenitve ocenjene obdavčitve kapitala in je delno vzrok za rast implicitnih davčnih stopenj na kapital v nekaterih državah članicah.

- *Strukturne spremembe v financiranju družb*: v obdobju 1995-2002 je v večini držav članic opazen zasuk v financiranju z obrestmi k dividendam. Večina davčnih sistemov v EU je pri vprašanju financiranja nevtralnih in družbam dovoljuje zmanjšati davčno osnovo za odhodke od obresti. Zato zasuk k relativno večjemu izkoriščanju financiranja z dividendami vodi k večjim implicitnim davčnim stopnjam na kapital.

Tabela 22: Najvišje statutarne stopnje davkov na kapital za države članice EU-25 za obdobje 1995-2004, v %

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	Razlika v % točkah 2004-1995
BE	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34,0	34,0	-6,2
DK	34,0	34,0	34,0	34,0	32,0	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0	-4,0
DE	56,8	56,7	56,7	56,0	51,6	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	-18,5
EL	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	37,5	35,0	35,0	35,0	-5,0
ES	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
FR	36,7	36,7	36,7	41,7	40,0	36,7	36,4	35,4	35,4	35,4	-1,2
IE	40,0	38,0	36,0	32,0	28,0	24,0	20,0	16,0	12,5	12,5	-27,5
IT	52,2	53,2	53,2	41,3	41,3	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	-15,0
LU	40,9	40,9	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	-10,5
NL	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	34,5	34,5	34,5	-0,5
AT	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	0,0
PT	39,6	39,6	39,6	37,4	37,4	35,2	35,2	33,0	33,0	27,5	-12,1
FI	25,0	28,0	28,0	28,0	28,0	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	4,0
SE	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	0,0
UK	33,0	33,0	31,0	31,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	-3,0
CZ	41,0	39,0	39,0	35,0	35,0	31,0	31,0	31,0	31,0	28,0	-13,0
EE	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	0,0
CY	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	29,0	28,0	28,0	15,0	15,0	-10,0
LV	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	22,0	19,0	15,0	-10,0
LT	29,0	29,0	29,0	29,0	29,0	24,0	24,0	15,0	15,0	15,0	-14,0
HU	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	17,7	-2,0
MT	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	0,0
PL	40,0	40,0	38,0	36,0	34,0	30,0	28,0	28,0	27,0	19,0	-21,0
SLOVENIJA	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	0,0
SK	40,0	40,0	40,0	40,0	40,0	29,0	29,0	25,0	25,0	19,0	-21,0
Aritmetična sredina EU- 15	38,0	38,1	37,8	36,7	35,9	35,3	33,8	32,6	31,9	31,4	-6,6
Aritmetična sredina NDČ-10	30,6	30,4	30,2	29,6	29,4	27,4	27,1	25,5	23,8	21,5	-9,1

Vir: FINFACTS, Ireland Business and Personal Finance Portal, Evropska komisija, podatki za 2004 s slike 4.

Legenda: glej sliko 1.

## 8.2.2 Implicitne davčne stopnje na kapital

Implicitna davčna stopnja na kapital in dohodek iz dejavnosti poenostavljeno meri povprečno efektivno davčno breme na ekonomske aktivnosti tako, da razdeli davčne prihodke na kapital glede na to, od kod izvira njihov vir za obdavčenje. Širše definirana implicitna davčna stopnja na kapital vključuje tako tudi davke, ki so povezani s stogom kapitala (premoženjem)<sup>64</sup> zaradi investicij in varčevanja privatnega sektorja v preteklih obdobjih, kot tudi davke na transakcije stoga kapitala. To pomeni, da niso vključeni samo davki na dobičke gospodarskih družb, temveč so vključeni tudi davki in dajatve, ki se štejejo kot pogoj za neposredno opravljanje pridobitne dejavnosti, kot so davki na nepremičnine, davki na osebna vozila družb ipd., od katerih morajo podjetja plačevati davke preko davka od dobička.

Tabela 23 in slika 13 kažeta celotno implicitno davčno stopnjo na kapital za posamezne države članice in njihovo razdelitev na komponento dohodka iz kapitala pravnih oseb ter »premoženja«. Za leto 2002 lahko opazimo, da so implicitne davčne stopnje na kapital za vse države, razen Nemčije, Grčije in Francije, blizu povprečja EU. Z izjemo Italije so v obdobju 1995-2002 vse države imele relativno visoko rast implicitnih davčnih stopenj na kapital. Največjo rast so doživljale Irska, Portugalska in Švedska.

Tabela 23: Implicitne davčne stopnje na kapital za države EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995–2002 (v %)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Razlika 2002-1995*
BE	23,7	24,5	25,8	27,6	28,1	28,0	28,8	30,1	6,3
DK	26,4	27,4	29,0	34,7	37,6	29,4	30,8	28,8	2,4
DE	21,2	23,9	22,7	23,6	25,7	27,7	22,4	20,9	-0,2
EL	12,0	11,8	14,6	17,2	19,7	21,7	18,6	18,1	6,1
ES	20,7	21,1	23,5	24,3	27,4	28,7	27,5	29,6	8,9
FR	31,0	33,3	34,6	34,9	37,1	37,9	38,2	36,6	5,6
IE	21,6	22,5	23,3	23,3	28,5	30,2	31,4	32,0	10,3
IT	26,3	26,6	29,9	27,4	29,1	28,5	28,1	28,1	1,7
LU	24,9	23,7	26,6	28,6	27,0	34,2	31,1	32,0	7,1
NL	23,0	25,5	26,5	26,8	28,9	27,1	30,1	29,6	6,6
AT	23,5	23,4	23,0	23,9	23,7	23,6	30,1	28,5	5,0
PT**	20,7	23,2	25,5	26,6	30,7	34,4	31,7	-	11,1
FI	27,9	30,2	30,4	31,8	33,3	36,6	27,8	30,3	2,4
SE	18,0	24,0	26,5	27,3	32,1	37,3	32,3	31,5	13,4
UK	27,8	28,0	29,9	28,0	33,5	34,0	34,1	30,8	3,0
EU-15	23,3	24,6	26,1	27,1	29,5	30,6	29,5	29,1	5,8
SLOVENIJA	23,0	23,2	24,1	25,0	24,7	24,7	24,8	24,9	1,9

\* Razlika je v odstotnih točkah.

\*\* Obdobje 1995–2001.

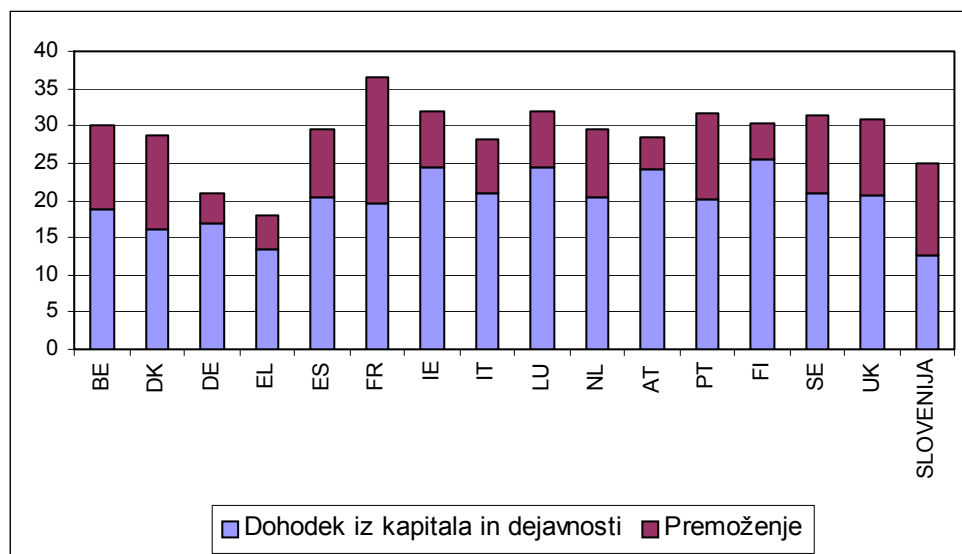
Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni.

Legenda: glej sliko 1.

<sup>64</sup> V nadaljevanju poglavja jih bom poimenoval »premoženje«.



Slika 13: Implicitne davčne stopnje na kapital za leto 2002, v %



Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni (glej prilogo 2).

Legenda: glej sliko 1.

Za Slovenijo je zanimiva približno enaka razdelitev celotne implicitne davčne stopnje na kapital na oba faktorja. Pri ločitvi obdavčitve kapitala je primerjava Slovenije z drugimi državami še toliko težja in manj izrazita, ker se moramo zavedati, da ti indikatorji prikazujejo mešanico davčne obremenitve družb in gospodinjstev. Ob upoštevanju razdelitve za Slovenijo, lahko pridemo do popolnoma drugačnih rezultatov (glej poglavji 8.2.3 in 8.2.4).

### 8.2.2.1 Faktorji, ki vplivajo na implicitne davčne stopnje na kapital

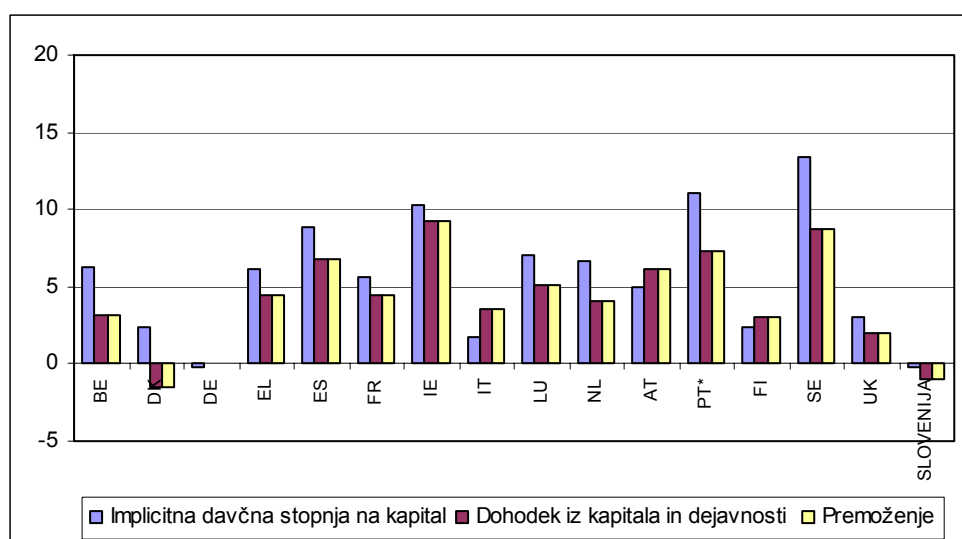
Implicitna davčna stopnja na kapital je med vsemi implicitnimi davčnimi stopnjami najbolj zapleten agregatni indikator, zato ga ni enostavno razlagati. Da si olajšamo razlaganje indikatorja, bom v nadaljevanju opisal faktorje, ki vplivajo na gibanje implicitne davčne stopnje na kapital. Razumevanje gibanja teh faktorjev olajša razumevanje in razlago trendov gibanja implicitnih davčnih stopenj na kapital. Slika 14 prikazuje razvoj implicitnih davčnih stopenj na kapital in njeno razdelitev na dohodek od kapitala in na del, ki je povezan s stogom kapitala in njenimi transakcijami – premoženjem.<sup>65</sup> Na sliki 14 je prikazana absolutna razlika v odstotnih točkah za implicitne davčne stopnje za obdobje 1995-2002. Z izjemo Nemčije in Slovenije so se implicitne davčne stopnje na kapital povečale v vseh državah članicah EU. V večini držav je bila rast posledica rasti implicitnih davčnih stopenj na dohodek pravnih oseb, v Belgiji, Grčiji, na Danskem, Švedskem in Portugalskem pa tudi zaradi povečanje prihodkov iz kategorije »premoženje«.

Za Slovenijo je značilno, da je na minimalni padec implicitne davčne stopnje na kapital vplivalo tako znižanje implicitne davčne stopnje od dohodkov iz kapitala kot tudi »premoženja«. Razloge za to gre iskati v pretekli ureditvi z dokaj liberalno ureditvijo

<sup>65</sup> Gre enostavno za razliko med absolutno spremembo celotne implicitne davčne stopnje na kapital in absolutno spremembo dohodka od kapitala.

amortizacije, visokimi investicijskimi olajšavami, praktično neomejenimi razvojnimi in raziskovalnimi odhodki, omejitvami le nekaterih stroškov v zvezi z delom in relativno nizko statutarno davčno stopnjo. Poleg tega je pomemben faktor tudi slabo ekonomsko stanje gospodarskih subjektov, ki ima davčne implikacije. Po vseh zakonsko določenih povečanjih oziroma zmanjšanjih davčnih osnov lahko davčni zavezanci (družbe) ugotovijo davčno izgubo, ki jo lahko z zmanjševanjem davčne osnove pokrivajo v naslednjih petih letih (prenos izgube naprej). Takšno zmanjševanje davčne osnove ne sme presegati višine ugotovljene davčne osnove, ker zakonsko dopustno zmanjševanje osnove ne sme povzročati »nove« davčne izgube. Iz podatkov obračunov davka od dobička za preteklih 7 let (1996-2002), ki jih zbira Ministrstvo za finance, je razvidno, da je bila šele v letu 1996 davčna izguba višja od pozitivne davčne osnove (pred uveljavljanjem davčnih olajšav), in sicer za približno 4 %, v letu 2002 pa je bila davčna izguba za skoraj 60 % nižja od davčne osnove II, kar pomeni, da od davčnih zavezancev, ki so izkazali davčno izgubo v naslednji letih, kljub pozitivnim davčnim osnovam, ni bilo dodatnega prihodka v državni proračun.

Slika 14: Delitev implicitnih davčnih stopenj na kapital (razlike v % točkah za obdobje 1995-2002)



\* Obdobje 1995 – 2001.

Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni.

Legenda: glej sliko 1.

V nadaljevanju bom prikazal implicitne davčne stopnje od dohodkov pravnih oseb iz kapitala in podal razloge, zakaj je prišlo v zadnjem času do splošnega povišanja implicitnih davčnih stopenj.

Tabela 24 prikazuje implicitne davčne stopnje od dohodkov iz kapitala do leta 2002. Pri večini držav lahko zaznamo konstantno povečevanje, vrh pa je doseglo v letih 2000 ali 2001 za vse države, razen Belgije, Španije, Irske in Luksemburga.

Tabela 24: Implicitne davčne stopnje od dohodkov iz kapitala za države članice EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002, v %

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Razlika 2002-1995*
BE	15,7	15,9	16,4	17,8	17,8	17,9	18,4	18,9	3,2
DK	17,6	19,0	20,3	24,2	27,3	17,7	18,3	16,1	-1,5
DE	16,9	19,5	18,9	19,7	21,9	23,5	18,2	16,9	0,0
EL	9,1	8,6	9,9	12,5	13,5	15,5	13,4	13,5	4,4
ES	13,7	14,1	16,2	16,3	18,7	19,7	18,6	20,5	6,8
FR	15,1	16,9	17,6	17,9	19,9	21,1	21,9	19,6	4,4
IE	15,0	15,9	16,9	17,1	21,0	22,6	23,5	24,3	9,3
IT	17,3	18,4	20,8	19,1	21,3	21,6	21,8	20,9	3,6
LU	19,2	18,0	20,1	21,3	18,9	23,3	22,0	24,3	5,1
NL	16,1	18,3	19,2	19,1	20,2	18,4	21,3	20,3	4,1
AT	17,9	19,5	19,0	19,7	19,5	19,3	25,7	24,1	6,1
PT**	12,9	15,1	16,9	17,0	19,3	22,5	20,2	-	7,3
FI	22,4	24,3	25,1	26,7	28,0	31,7	23,5	25,4	3,0
SE	12,4	15,6	17,5	18,1	22,6	27,7	22,8	21,0	8,7
UK	18,8	19,7	21,7	20,4	23,7	23,6	24,0	20,8	2,0
EU-15	16,3	17,9	19,0	19,0	21,1	21,9	20,9	19,6	3,3
SLOVENIJA	13,6	13,5	11,3	11,0	11,6	12,6	12,6	12,5	-1,0

\* Razlika je v odstotnih točkah.

\*\* Obdobje 1995-2001.

Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni (glej prilogo 2).

Legenda: glej sliko 1.

### 8.2.3 Razdelitev implicitnih davčnih stopenj od dohodkov iz kapitala med korporirani del gospodarstva in gospodinjstva

Čeprav na celotno implicitno davčno stopnjo na kapital za družbe in gospodinjstva vpliva veliko faktorjev in jo je zato težko razlagati, razdelitev indikatorja na implicitne davčne stopnje za družbe in implicitne davčne stopnje za gospodinjstva naredi razlago bolj konsistentno. Pri tem moramo ločiti tako števec kot tudi imenovalec.

Števec celotne implicitne davčne stopnje lahko razdelimo z uporabo kriterija razdelitve davkov glede na:

- dohodke pravnih oseb,
- dohodke iz kapitala gospodinjstev,
- dohodke samozaposlenih (dohodke iz dejavnosti).<sup>66</sup>

<sup>66</sup> Za razdelitev za Slovenijo glej prilogo 2.

Tabela 25: Implicitne davčne stopnje od dohodka iz kapitala, dohodka iz kapitala korporiranega sektorja in dohodka iz kapitala gospodinjstev (povprečja 1995-2002)

	Implicitne davčne stopnje od dohodkov iz kapitala	Implicitne davčne stopnje od dohodkov iz kapitala korporiranega segmenta gospodarstva	Implicitne davčne stopnje od dohodkov iz kapitala gospodinjstev
BE	17,4	18,4	14,0
DK	20,1	22,1	13,0
DE	19,4	-	-
EL	12,0	21,7	7,9
ES	17,2	19,3	15,0
FR	18,8	22,9	13,6
IE	19,5	-	-
IT	20,2	15,8	15,8
LU	20,9	-	-
NL	19,1	23,2	12,3
AT	20,6	19,2	11,1
PT*	17,7	18,7	12,2
FI	25,9	22,2	24,5
SE	19,7	23,2	16,3
UK	21,6	26,5	17,4
EU 15	19,7	21,1	14,9
SLOVENIJA**	12,3	24,8	19,9

\* Obdobje 1995-2001.

\*\* Obdobje 1996-2002.

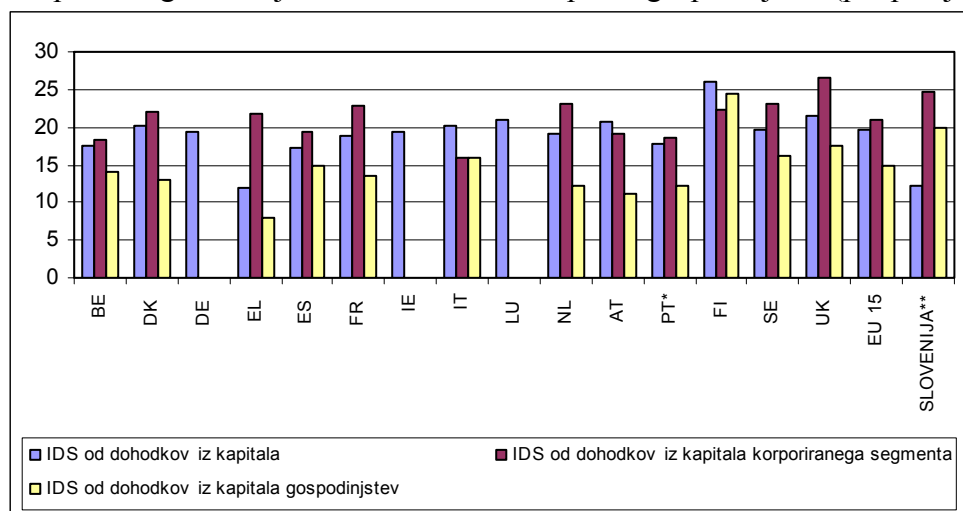
Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni (glej prilogo 2).

Legenda: glej sliko 1.

Imenovalec implicitnih davčnih stopenj na dohodke iz kapitala gospodinjstev vključuje mešane dohodke samozaposlenih, neto poslovni presežek gospodinjstev, dividende, pripisane dohodke iz zavarovalnih polic in razliko med prejetimi in plačanimi obrestmi in rentami. Imenovalec implicitnih davčnih stopenj na dohodke pravnih oseb vključuje njihov neto operativni presežek, razliko med prejetimi in plačanimi obrestmi in rentami ter drugimi neto dohodki, sestavljenih iz dividend manj razdeljeni dohodek iz premoženja zavarovalnic in pokojninskih skladov lastnikom polic.<sup>67</sup>

V tabeli 25 in na sliki 15 so predstavljena povprečja implicitnih davčnih stopenj od dohodkov pravnih oseb in gospodinjstev za obdobje 1995-2002. Implicitne davčne stopnje na dohodke pravnih oseb so navadno nižje od statutarnih stopenj na dohodke pravnih oseb. Razliko lahko razložimo z dejstvom, da implicitne davčne stopnje vsebujejo efekt znižanih stopenj (na primer za določena sredstva, sektor ali ravni dobička) zaradi davčnih olajšav in davčnega planiranja družb z namenom minimiziranja davčnega bremena. Poleg tega so v izračune implicitnih davčnih stopenj na kapital vključene tudi finančne družbe, kot so centralne banke in pokojninski skladi, katerih dobički niso vedno obdavčljivi. Tudi to vpliva na relativno nizke vrednosti implicitnih davčnih stopenj.

Slika 15: Implicitne davčne stopnje na dohodek iz kapitala, dohodek od kapitala korporiranega sektorja in na dohodek od kapitala gospodinjstev (povprečja 1995-2002)



\* Obdobje 1995-2001.

\*\* Obdobje 1996-2002.

Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni.

Legenda: glej sliko 1.

Naraščajoče implicitne davčne stopnje na kapital v obdobju 1995-2002 ne odsevajo povsem ukrepov fiskalne politike; delno odsevajo le ukrepe za širjenje davčne osnove za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb. Večina držav članic je predstavila davčne reforme za znižanje davkov na podjetniški dohodek (dohodek iz dejavnosti). Njihov učinek pa bo viden šele čez nekaj let, saj obstaja razlika med spremembo zakonodaje in dejanskim prilivom. Metodologija ESA95 pa ne deluje na principu razmejitev davčnih prihodkov, po kateri bi bil učinek spremenjenega davka viden v krajšem času. Pomemben faktor, ki je vplival na splošno rast implicitnih davčnih stopenj, je tudi dobra gospodarska situacija v EU. Celotno obdobje 1995-2000 lahko opišemo kot pozitivno, ki je sledilo recesiji iz leta 1993. Nekoliko je sapa v vzponu pojenjala v letu 1998 kot posledica azijske krize. V tem času so se države članice EU pripravljale na uvedbo skupne valute – evra.

#### 8.2.4 Razlike v obdavčitvi samozaposlenih in gospodarskih družb na podlagi dohodninskih podatkov v Sloveniji za leto 2000

V prejšnjem poglavju sem prikazal ocenjevanje učinkovitih davčnih stopenj na kapital na podlagi nacionalnih računov za države EU-15, ob bok katerim sem postavil Slovenijo. Vendar pa je zanimivo opazovati spreminjanje davčnih stopenj tudi preko razdelitve implicitnih davčnih stopenj na kapital med družbe in gospodinjstva z bazami podatkov za posameznike, saj je davčna obravnava samozaposlenih z vidika dohodnine vedno bila »Ahilova peta« obdavčitve dohodkov. Od nastavitve obdavčitve samozaposlenih je odvisno, koliko posameznikov se bo odločilo za opravljanje samostojne ekonomske dejavnosti. Izkušnje držav kažejo, da je učinkovita obdavčitev samozaposlenih nekoliko nižja, saj jo znižujejo razne

<sup>67</sup> V bistvu gre za pripisane dohodke iz premoženja, plačane gospodinjstvom.

davčne olajšave (t.j. odbitki pred obdavčljivo osnovo<sup>68</sup> in znižanja davka<sup>69</sup>), hkrati pa malo prispevajo v sistem socialne varnosti, velikokrat tudi zaradi nižjega poročanega obdavčljivega dohodka, saj navadno niso zavezani k revidiranju poslovnih izkazov ali drugim obveznostim javnega poročanja. To ne pomeni problema samo takrat, ko samozaposleni poslujejo z davčnimi izgubami, temveč izpodbija tudi načelo horizontalne izenačenosti. Mnoge države so zato uvedle t.i. sistem obdavčitve dvojnega dohodka.<sup>70</sup>

V tem poglavju bom prikazal razlike za Slovenijo z uporabo dohodninske datoteke podatkov za posameznike, ki jih zbira Davčna uprava RS. Poudariti moramo, da tako ocenjene učinkovite stopnje zaradi metodoloških razlik niso primerljive z ocenami v tujini.

Za empirično preučevanje sem si zastavil tezo, da je učinkovita obdavčitev dohodkov od kapitala korporiranega segmenta gospodarstva višja od učinkovite obdavčitve dohodka od kapitala v sektorju gospodinjstev. To je tako tudi zaradi obdavčitve preko sistema dohodnine in drugačnega sistema plačevanja socialnih prispevkov.

#### **8.2.4.1 Obdavčitev samostojnega podjetnika<sup>71</sup>**

Za obdavčitev samostojnega podjetnika veljajo določila Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh), ki predpisujejo obveznosti, način ugotavljanja davčne osnove, davčno stopnjo ter davčne olajšave in oprostitve pri plačevanju davka od dohodkov iz dejavnosti. Davčni zavezanec je fizična oseba - samostojni podjetnik posameznik,<sup>72</sup> ki dosega dohodke iz dejavnosti in je zavezan k plačilu davka od dohodkov iz dejavnosti kot podvrste dohodnine.

Dohodek iz dejavnosti izračunamo kot razliko med prihodki in odhodki. Pri definiranju prihodkov in odhodkov je treba upoštevati tudi določbe ZDDPO in Slovenske računovodske standarde. Tako se med prihodke všttevajo samo prihodki, obračunani na podlagi predpisov ali računovodskih standardov. Tudi glede ugotavljanja odhodkov samostojnega podjetnika se v prvi vrsti upoštevajo ZDDPO; med odhodke se všttevajo vsi stroški, ki so nastali ob pridobivanju dohodka, in odhodki, ki so bili obračunani na podlagi predpisov ali računovodskih standardov. Pri tem je treba omeniti le nekatere posebnosti glede odhodkov, ki jih določa ZDoh in veljajo pri upoštevanju odhodkov za samostojnega podjetnika, in sicer:

- *Plače*: plače delavcev se priznavajo največ do višine, ki je določena v skladu s splošno kolektivno pogodbo ali s kolektivno pogodbo med delavci in zasebnimi delodajalci.
- *Prejemki in povračila stroškov v zvezi z delom*: po ZDoh se davčno priznajo največ do višine, ki je določena za delavce v skladu s kolektivno pogodbo, ali v višini, ki je določena z Uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznavajo kot odhodek.

<sup>68</sup> Ang. tax allowance.

<sup>69</sup> Ang. tax credit.

<sup>70</sup> Ang. dual income tax system. Takšen sistem so ob koncu 80. in v začetku 90. let uvedle predvsem nordijske države (Danska, Finska, Norveška in Švedska). V takšnem sistemu so vsi dohodki samozaposlenih iz kapitala odavčeni po enotni proporcionalni stopnji, podobni stopnji davka od dobička, dohodki iz dela pa so obdavčeni progresivno.

<sup>71</sup> Prikazan je sistem »stare« dohodnine, ki je veljal v letu 2000, za katero so v nadaljevanju narejeni izračuni.

- Zasebniku se med davčne odhodke priznavajo obračunani *obvezni prispevki za socialno varnost*, potni stroški za službena potovanja, stroški prehrane med delom in stroški dela na terenu ter nadomestilo za uporabo osebnega motornega vozila pri opravljanju dejavnosti v višini kilometrine, v višinah, določenih z navedeno uredbo o višini povračil stroškov v zvezi z delom.
- Med odhodke se po ZDoh ne štejejo *denarne kazni in zamudne obresti* od nepravočasno plačanih davkov in prispevkov.
- *Povečanje in zmanjšanje davčne osnove*: posameznik lahko ob koncu leta zmanjša davčno osnovo za izkoriščeno splošno davčno olajšavo v višini 30 % in dodatno 10 % olajšavo za vlaganja v nabavo, rekonstrukcijo in modernizacijo osnovnih sredstev. Davčno osnovo lahko zasebnik zmanjša za pokrivanje izgube iz preteklih let v naslednjih 5 davčnih obdobjih. Posameznik lahko uveljavlja znižanje davčne osnove tudi za vlaganja lastnih sredstev, za zaposlovanje določenih kategorij delavcev ipd.

#### **8.2.4.2 Socialni prispevki samostojnega podjetnika posameznika**

Samostojni podjetniki posamezniki so na podlagi zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju dolžni plačevati prispevke za socialno varnost na podlagi zavarovalnih osnov, v katere so (pre)razporejeni glede na zadnjo odločbo o odmeri davka od dohodkov iz dejavnosti. Osnova za uvrstitev v ustrezni zavarovalni razred je dobiček, povečan za prispevke za socialno varnost (tudi za prispevke, ki jih mora plačati kot delodajalec – skupaj torej 38 % od zavarovalne osnove) brez vseh nadaljnjih znižanj osnove, ki jih zavezanec sicer uveljavlja po zakonu o dohodnini.<sup>73</sup>

Stopnje prispevkov za leto 2000 in izračun prispevkov za socialno varnost samostojnih podjetnikov posameznikov so prikazani v prilogi 5. V prilogi 5 je predstavljena tudi metodologija za izračun prirejenih ocen efektivnih davčnih stopenj za obdavčitev korporiranega segmenta gospodarstva in dohodkov od kapitala gospodinjstev na podlagi dohodninskih podatkov posameznikov.

#### **8.2.4.3 Ugotovitve**

V tabeli 26 so na osnovi dohodninskih podatkov posameznikov za leto 2000 prikazane prirejene ocene efektivnih davčnih stopenj za obdavčitev korporiranega segmenta gospodarstva in dohodkov od kapitala gospodinjstev.

---

<sup>72</sup> ZDoh ga imenuje zasebnik.

<sup>73</sup> (Pre)razporejanje zavezancev se določa torej na osnovi dobička, h kateremu se prištevajo še vsi prispevki za socialno varnost, ki jih zavezanec plačuje kot delodajalec (15,90%).

Tabela 26: Implicitne davčne stopnje na dohodek od kapitala korporiranega sektorja in na dohodek od kapitala gospodinjstev za leto 2000 na podlagi dohodninskih podatkov za posameznike

Implicitne davčne stopnje od dohodkov iz kapitala korporiranega segmenta gospodarstva za leto 2000	Implicitne davčne stopnje od dohodkov iz kapitala gospodinjstev za leto 2000
24,8	16,8

Vir: Lastni izračuni.

Ocenjene vrednosti v tabeli opozarjajo na pomembno značilnost slovenskega davčnega sistema.

Nižja efektivna obdavčitev dohodkov od kapitala gospodinjstev ni posledica večjega izogibanja plačevanju davka v tem segmentu gospodarstva, saj je prirejena davčna stopnja definirana tako, da obsega samo ekonomske enote, ki so v formalni ekonomiji. Razlika v obdavčitvi dohodka od kapitala gospodinjstev in korporiranega segmenta gospodarstva je opazno velika. Poleg dejstva, da obstaja občutna razlika v obdavčitvi dohodkov iz kapitala po dveh različnih sistemih – davka od dobička in dohodnine, k nekonsistentnosti davka na dobiček in dohodnine prispeva še dodatno dejstvo, ki sicer odlikuje tudi mnoga razvita gospodarstva. Zaradi popolne ločitve obdavčenja dobička podjetij in dohodkov gospodinjstev je udeležba v dobičku (navadno so to dividende) dvakrat obdavčena. V Sloveniji je tako zakonodajalec z vidika postopkov in z nomotehničnega vidika izbral ločeni sistem obdavčenja; obdavčenje delniške družbe in delničarja je ločeno in to celo v dveh različnih zakonih.<sup>74</sup> Vsebinsko in ekonomsko gledano je zakonodajalec za ureditev problematike tovrstnega obdavčevanja uporabil integralni sistem, saj davek, že obračunan od dobička pravnih oseb, upošteva pri obdavčenju dohodkov fizičnih oseb, prejetih na podlagi udeležbe pri dobičku, tako da jim skladno z ZDoh prizna 40 % olajšavo pri obračunavanju dohodnine (Ivanjko, 1999). Čok (1999) na primer ugotavlja, da znaša efektivna davčna stopnja dohodkov v obliki udeležbe pri dobičku 46,83 %. Pri samostojnih podjetnikih takšnega dvojnega obdavčenja ni.

### ***8.2.5 Vpliv cikličnih faktorjev na razvoj implicitnih davčnih stopenj na kapital***

Glavni faktor, ki vpliva na vrednost »backward-looking« indikatorjev za merjenje povprečnih efektivnih davčnih stopenj na kapital, so poslovni cikli in občutljivost implicitnih davčnih stopenj na poslovne cikle, pri čemer trije različni faktorji vplivajo v času ekonomske rasti:

- V državah s progresivno dohodninsko lestvico implicitne davčne stopnje navadno rastejo. Če se poveča obdavčljivi dohodek iz kapitala in dejavnosti, potem hitreje rastejo tudi davki na te dohodke.
- Davčne lestvice za davek od dobička navadno niso progresivne, zaradi česar naj ekonomski cikel ne bi vplival na implicitne davčne stopnje. Nekatere države članice pa predvidevajo znižane stopnje za majhna in srednje velika podjetja. V naraščajočem delu gospodarskega cikla nekatera od teh podjetij presežejo z zakonom določeno mejo, kar se pokaže v višjih implicitnih davčnih stopnjah na kapital.

<sup>74</sup> Glej določila ZDoh in Zakona o davku od dobička pravnih oseb.



- Vpliv ciklov lahko opazujemo tudi preko asimetričnih vplivov izgub družb. To se odraža v nižjem števcu zaradi manjših prihodkov iz doseženih izgub v preteklih letih, nižji pa je tudi imenovalec, ki se zniža za tekoče izgube. Izgube so vključene tako v števec, kot tudi v imenovalec, vendar pa so upoštevane asimetrično v smislu, da izhajajo iz drugačnega obdobja. Ko se pojavi ekonomska prosperiteta, navadno večina podjetij ustvarja dobičke. To pomeni, da se bodo implicitne davčne stopnje na kapital zmanjšale, saj se povečani dobički takoj pokažejo v imenovalcu, ne pa v celoti v števcu zaradi prenesenih izgub iz prejšnjih obdobj. Vpliv prenesenih izgub v času izginja, saj je obdobje za prenašanje izgub navadno časovno omejeno, poleg tega pa večina podjetij v ekonomskem vzponu ustvarja dobičke.

Dejstvo je, da jasne smeri gibanja implicitnih davčnih stopenj v poslovnem ciklu ne moremo napovedati. Lahko pa trdimo, da se bodo v času ekonomske ekspanzije implicitne davčne stopnje na kapital najverjetneje povečevale.

#### ***8.2.6 Vpliv strukturnih faktorjev na razvoj implicitnih davčnih stopenj na kapital***

Poleg poslovnih ciklov lahko na implicitne davčne stopnje vplivajo tudi strukturni faktorji, ki vplivajo na sestavo dohodka. V obdobju rasti tudi trgi kapitala rastejo, zato družbe in gospodinjstva povečajo delež finančnega dohodka, ki ga ustvarijo na podlagi kapitalskih dobičkov. Ta sprememba v sestavi dohodka je povzročila precenitev efektivne davčne obremenitve kapitala za privatni sektor. Nasprotno bi zasuk na trgih kapitala pomenil padec implicitnih davčnih stopenj. V različnih državah članicah lahko za različne vire dohodkov obstajajo različne davčne stopnje. Za večino držav članic pa je značilen davčni ščit, ki nastane zaradi dolžniškega financiranja, saj obresti pomenijo davčno priznani odhodek, ki znižuje davčno osnovo. V izračun implicitnih davčnih stopenj na kapital so vključene tako dividende kot tudi plačila obresti. V primeru, da bi stanje na trgih kapitala omogočilo odmik od dolžniškega financiranja (obresti) k lastniškemu financiranju (dividende), bi se davčna osnova povečala. V tem primeru bi družbe plačevale vedno več davka, dokler se davčni ščit iz obresti ne bi do konca izkoristil.

#### ***8.2.7 Ali se bo zniževanje obremenitve kapitala še nadaljevalo?***

Implicitne davčne stopnje na dohodek pravnih oseb so se do leta 2000 povečevale, medtem ko je bila rast implicitnih davčnih stopenj za gospodinjstva nekoliko manj opazna. Odziv davkov na ekonomsko ekspanzijo je bil v obdobju 1995-2000 precej atipičen. To je bilo obdobje fiskalne konsolidacije in makroekonomske stabilizacije. Zniževanje javnega dolga, spremembe v financiranju investicij zaradi vedno bolj razvitih trgov kapitala in posledično premik od dolžniškega k lastniškemu financiranju, je vplivalo na distribucijo dohodka in dobička. To je do leta 2000 vodilo tudi do zviševanja implicitnih davčnih stopenj na kapital.

Z zaustavitvijo rasti trgov kapitala in gospodarske rasti na splošno se je v letih 2001 in 2002 že pokazal prvi rahel zasuk v zniževanje implicitnih davčnih stopenj na kapital. Dodatno je ciklične elemente pospremil vpliv davčne politike večine držav članic EU, ki je z zamikom viden šele v nekaj naslednjih letih. Vsekakor je zelo težko natančno ugotoviti, koliko je

določeni faktor dejansko prispeval h gibanju implicitnih davčnih stopenj. To je tema za drugo podobno analizo.

### **8.3 Trendi v implicitnih davčnih stopnjah na potrošnjo**

Ugotovili smo že, da je razumevanje »evropskega« davčnega sistema močno odvisno od razumevanja nacionalnih davčnih sistemov. Brez osnovnega poznavanja nacionalnih davčnih sistemov praktično ni mogoče ocenjevati učinkov evropskih pravnih predpisov na te sisteme (Borgsmidt, 2002). Razprava o davčnih sistemih je pri tem zanimiva predvsem z dveh vidikov: prvič z normativnega vidika prenosa davčnih načel, ki so bila razvita v finančni znanosti, na skupni sistem obdavčevanja; drugič pa je s pozitivnoekonomskega vidika zanimivo analizirati, koliko se fiskalne strukture s časom in v mednarodni primerjavi spreminjajo oziroma razlikujejo (Huschens, 2001). Za davčne sisteme industrijskih držav je značilno veliko število posamičnih davkov, v večini držav pa sta s fiskalnega vidika najpomembnejši dve vrsti davkov: davek na dohodek in davek na dodano vrednost. Evropska unija je pri uvajanju notranjega trga najdlje prišla na področju potrošnje in potrošnih davkov (Spengl et al., 2000).

Povod za dolgotrajne spore med državami članicami pri usklajevanju davčnih sistemov je tudi vprašanje pogoja, po katerem mora biti vsak usklajevalni ukrep sprejet s ciljem vzpostavitve in delovanja notranjega trga. Z odpravo notranjih davčnih mej med posameznimi državami članicami se prvič uresničujejo pogoji za dejansko prost pretok blaga. Toda prav zaradi takšnega prostega pretoka blaga lahko prihaja do davčno pogojenega izkrivljanja konkurence, do davčne goljufije in selitve kupne moči med državami članicami, dokler je blago v različnih državah članicah obremenjeno z različno visokim prometnim davkom (isto velja za trošarine). Vrsta držav članic se zaradi regionalnih razlik, zlasti glede davčnih stopenj, boji odtekanja kupne moči v sosednje države; le-to bi se lahko razvilo v pravi »davčni turizem«: čim večja je razlika med davčnimi stopnjami med dvema sosednjima državama, tem bolj se kupcu splača tudi daljša pot v notranjost sosednje države, da si tam po nižjih cenah priskrbi blago, ki ga potrebuje.

Doslej dosežena stopnja usklajenosti na področju davka na dodano vrednost temelji predvsem na t.i. 6. direktivi o prometnem davku. Podlaga za sprejetje te direktive je bil sklep Sveta z dne 21. aprila 1970, po katerem naj bi se proračun ES od 1. januarja 1975 financiral iz lastnih sredstev. Sredstva naj bi pritekala zlasti iz prihodkov od prometnega davka v posameznih državah članicah, prispevna stopnja pa naj bi znašala največ 1% od odmerne osnove. Zato je razumljivo, da je bila uskladitev odmerne osnove za prispevek iz prometnega davka v skladu z lastnimi fiskalnimi interesi držav članic, saj je prispevala k pravičnejši razporeditvi bremen pri financiranju EU. Vprašanje pa je, ali je tudi danes še mogoče doseči takšno enotnost.

Šesta direktiva Sveta za uskladitev pravnih predpisov držav članic na področju prometnega davka je bila izdana 17. maja 1977 (»skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna obdavčljiva odmerna osnova«). Šesta direktiva ES je (z več pozneje sprejetimi spremembami)

podlaga današnjega sistema prometnih davkov držav članic. Najpomembnejše spremembe vsebuje direktiva št. 91/680/EGS, ki jo je Svet sprejel 16. decembra 1991 »za dopolnilo skupnega sistema davka na dodano vrednost in spremembo direktive št. 77/388/EGS glede na odpravo davčnih meja« (»notranjetržna direktiva«), direktiva št. 92/111/EGS, ki jo je Svet sprejel 14. decembra 1992 (»poenostavitvena direktiva«) in sedma direktiva št. 94/5/ES.

Evropsko regulativo na področju davka na dodano vrednost je delno prevzela Slovenija 1. julija 1999, ko je uvedla sistem DDV,<sup>75</sup> ki je nadomestil prometne davke, kot osnovno obliko splošnega davka na potrošnjo. Hkrati je uvedla tudi novi sistem trošarin, tj. posebnega davka na potrošnjo. S sprejetjem zakona o davku na dodano vrednost in zakona o trošarinah, se je v Sloveniji končala davčna reforma na področju posrednih davkov, s čimer je davčni sistem na področju posrednih davkov postal povsem primerljiv z davčnimi sistemi članic EU, zato ni presenetljivo, da je tudi implicitna davčna stopnja na potrošnjo v Sloveniji popolnoma primerljiva z implicitnimi davčnimi stopnjami drugih držav EU (glej tabelo 27).

Če pogledamo razvoj implicitnih davčnih stopenj za Slovenijo, lahko opazimo vrh v letu 1999. Ta vrh lahko pripišemo povečani potrošnji zaradi uvedbe DDV med sprejetjem (objavo v Uradnem listu) Zakona o davku na dodano vrednost 31.12.1998 in uporabo zakona s 1.7.1999.

Tabela 27: Implicitne davčne stopnje na potrošnjo za države EU-15 in Slovenijo za obdobje 1995-2002 (v %)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Razlika 2002-1995*
BE	21,2	21,7	22,0	21,7	22,5	22,2	21,4	21,9	0,7
DK	31,3	32,2	32,4	33,2	33,7	33,9	33,8	33,7	2,4
DE	18,8	18,1	17,9	18,0	18,7	18,6	18,3	18,3	-0,5
EL	17,5	17,5	17,0	17,2	17,7	18,1	18,7	18,1	0,6
ES	14,3	14,5	14,8	15,6	16,3	16,3	15,9	16,3	2
FR	18,3	18,7	18,7	18,4	18,4	17,6	17,2	17,4	-0,8
IE	25,2	25,2	25,8	26,0	26,2	26,8	25,0	25,8	0,5
IT	17,6	17,2	17,5	17,9	18,1	18,0	17,3	17,1	-0,5
LU	21,7	21,2	22,0	21,6	23,2	24,4	23,3	23,7	2
NL	22,6	22,9	23,1	23,1	23,3	23,7	24,6	24,2	1,6
AT	20,6	22,2	22,1	21,9	22,3	21,7	21,5	22,0	1,4
PT	19,5	19,7	19,5	19,8	19,8	19,7	19,4	20,1	0,6
FI	28,2	27,8	29,7	29,6	29,8	29,0	27,6	28,0	-0,2
SE	28,4	27,9	28,2	28,9	28,9	28,6	29,5	30,6	2,2
UK	21,8	21,7	21,9	21,6	22,0	21,7	21,3	21,3	-0,5
EU-15	21,8	21,9	22,2	22,3	22,7	22,7	22,3	22,6	0,8
SLOVENIJA	23,2	23,6	20,2	22,0	24,8	22,1	23,0	23,9	0,7

\* Razlika je v odstotnih točkah od BDP.

Vir: Evropska komisija (2004), za Slovenijo lastni izračuni (glej prilogo 2).

Legenda: glej sliko 1.

<sup>75</sup> Dokončno je vse pravne akte v sistem DDV vgradila z vstopom Slovenije v EU.

## 9 KAKO SE JE PRI OBDAVČITVI DELA, KAPITALA IN POTROŠNJE ODREZALA SLOVENIJA?

V primerjavi z drugimi državami EU, ki imajo podoben, tj. Bismarckov sistem socialne varnosti, Slovenija ne izstopa po skupnem deležu davkov in prispevkov v BDP. Od starih EU-15 članic pa se razlikuje po strukturi posameznih vrst davkov in je bliže novim državam članicam. Zanje je značilno, da imajo večji delež prispevkov za socialno varnost in manjši obseg dohodnine, za Slovenijo pa je še posebej značilen majhen delež davka od dohodka pravnih oseb (glej tabelo 28).

Ta davčna struktura daje Sloveniji številne možnosti za spremembe, saj njena fiskalna politika še zdaleč ni izčrpala vseh možnosti, predvsem z vidika obdavčitve kapitala. Tudi izračun implicitnih davčnih stopenj na delo in kapital potrjuje, da Slovenija v primerjavi z drugimi državami EU-15 bolj obdavčuje delo in manj kapital, kar je razvidno tudi s slike 10. S slike je razvidno, da je implicitna davčna stopnja na delo v Sloveniji v primerjavi z implicitno davčno stopnjo, ki velja za države EU-15, precej višja, implicitna davčna stopnja na kapital je nižja, potrošnja pa je približno enako obdavčena.

Tabela 28: Struktura davčnih prihodkov po glavnih skupinah davkov za leto 2002.

	Celotna davčna obremenitev	Dohodnina	Prispevki za socialno varnost	Davek od dohodka pravnih oseb
	% BDP	% vseh davkov	% vseh davkov	% vseh davkov
EU-25	40,4	24,1	32,1	6,0
EU-15	40,5	24,5	31,9	5,9
Nove države članice (vključno s Slovenijo)	37,3	14,4	38,8	6,6
Slovenija	39,8	14,8	37,9	3,4

Vir: Evropska komisija (2004) in Čok et al. (2004).

Na podlagi teh ugotovitev lahko zaključimo, da ima Slovenija še »prostor« znotraj obstoječega davčnega sistema pri razporejanju davčnih bremen. Kljub temu, da se je davčno breme na kapital povsod po Evropi in svetu v zadnjih letih zmanjšalo, pa je dejstvo, da je v Sloveniji še manjše od povprečja EU. V preteklosti (v 90. letih) je bilo to posledica nizke agregatne davčne osnove oziroma dobička podjetij ter sistema davka od dohodka pravnih oseb, ki generira nizke efektivne davčne stopnje.

### 9.1 Obdavčitev dela in kapitala po novem

Iz analize davčnih sistemov petnajsterice držav članic EU in Slovenije lahko ugotovimo, da je Slovenija po značilnosti davčnega sistema zelo podobna drugim »starim« državam članicam. Skupne so jim naslednje značilnosti (lastna analiza za Slovenijo in Joumard, 2001):

- Visoke davčne vrzeli na delo, ki se delno kažejo v visokih stroških dela, kar vodi do manjše delovne aktivnosti.

- Največji (ali pa zelo pomemben) delež davčnih prihodkov zavzemajo indirektni (potrošni) davki, čeprav diferenciacija stopenj potrošnih davkov (med njimi najpomembnejšega davka na dodano vrednost) lahko privede do manjše učinkovitosti in nevtralnosti potrošnih davkov in lahko vpliva na mednarodno konkurenčnost,<sup>76</sup> rešitve v obliki »tranzicijskih« oblik DDV sistemov pa so zelo zapletene in težko obvladljive.
- T.i. »zeleni davki« pomenijo vse pomembnejši potencialni proračunski vir zaradi izpada davčnih prihodkov predvsem iz nižje obremenitve dela. Tako bi se lahko uvajali davki, ki odpravljajo tržne nepravilnosti. Reforma javnofinančnega sistema v smeri, ki bi stimulirala vzdržno obnašanje tako proizvajalcev kot potrošnikov, je ena od pogosto navajanih rešitev za izzive degradacije okolja zaradi nepravilnih signalov trga. Namen uvajanja »zelenih« davkov je rešiti opisani problem s prerazporeditvijo davčnih obremenitev z dela na izrabo naravnih virov (t.j. na uporabo energije ali drugih virov in surovin, okoljsko nevarnih substanc in izdelkov).
- Obdavčitev kapitala je relativno nizka z nekaterimi izjemami: obdavčitev različnih oblik varčevanja je relativno nizka, poleg tega med seboj konvergirajo, pri čemer je relativno manj obdavčeno varčevanje v pokojninskih in stanovanjskih shemah. Zanimivo je, da so do določene mere pri obdavčitvi kapitala še vedno v prednosti nerezidenti, vendar pa so sistemi za izogibanje dvojnemu obdavčevanju še vedno nepopolni.
- Zaradi radodarnih režimov obdavčenja dobička (visoke oprostitve in znižanja davčne osnove) osnova za izračun davka od dobička ostaja »ozka«. Ker so velikokrat davčni sistemi naravnani tako, da pritegnejo čim več neposrednih tujih investicij, prihaja tudi do velikega mednarodnega pretakanja kapitala v davčno bolj ugodne režime.
- V davčni sistem vgrajena progresivnost ne vpliva na prerazdelitev dohodkov od bogatejših k revnejšim, temveč ima vgrajene elemente, ki redistribucijo dohodka zmanjšujejo.

### *9.1.1 Harmonizacija na davčnem področju*

Proces zmanjševanja razlik med obdavčitvijo dela in kapitala se je »samodejno« začel že zaradi zaveze Slovenije po uskladitvi slovenskega pravnega reda s pravnim redom EU. Davčna reforma na področju posrednih davkov je bila zaključena s sprejetjem Zakona o davku na dodano vrednost in Zakona o trošarinah. Zaradi prilagoditve naše zakonodaje evropski, pa smo morali sprejeti še določene nove rešitve na področju neposrednih davkov. Te spremembe so se vnesle v Zakon o davku od dobička pravnih oseb in Zakon o dohodnini.

Ko v davčni sistem uvajamo reforme, je najlažje, pa tudi najpomembnejše, področja in možnosti za reforme predstaviti preko zelenih značilnosti davčnega sistema, ki jih lahko povzamemo v štirih tezah (Stanovnik, 2002, ter Noord in Heady, 2001):

---

<sup>76</sup> Ekonomski subjekti razlike v stopnjah DDV med posameznimi državami članicami izkoristijo za nakupe v tistih državah članicah, kjer so stopnje DDV nižje od tistih, ki veljajo v lastni državi (ang. VAT rate shopping).

- *Davčni sistem mora biti tak, da čim manj posega v ekonomske odločitve potrošnikov, proizvajalcev in delavcev oziroma da povzroča čim manjšo izgubo učinkovitosti, pri čemer mislim na vpliv obdavčitve na zaposlovanje, ki velja predvsem v nordijskih državah. Čeprav je že prišlo do trenda razbremenjevanja obdavčitve dela, mora biti končni efekt usmerjen v zmanjšanje davčne vrzeli na delo, ki vpliva predvsem na ljudi z nizkimi dohodki ter na ljudi, ki so v zgornjem delu porazdelitve dohodka. Takšen proces je navadno spremljan z razširitvijo davčne osnove, s čimer se skuša preprečiti povečanje mejnih davčnih stopenj za ljudi s srednjimi dohodki. Zmanjšanje davčne vrzeli bi posledično povečalo možnosti dobre zaposlitve za manj izobražene delavce, bolj izobraženi ljudje, navadno z višjimi dohodki, pa ne bi imeli več motiva za davčno načrtovanje, kar bi lahko pripeljalo do selitve dohodka zunaj matične države. Tako bi močno vplivali tudi na doseganje načel pravičnosti in enakosti. Druge možnosti za reforme so usmerjene v doseganje nevtralnosti davčnega sistema na področju financiranja investicijskih odločitev, poslovne organiziranosti in lociranja proizvodnih dejavnikov ekonomskih subjektov. Rešitev se mogoče skriva v enakem obdavčenju vseh oblik varčevanja. Davčni sistem mora biti tudi tak, da samozaposlenim ne vzame prepotrebne samozavesti pri vzpostavljanju poslovnega projekta, kasneje pa ga ne sme prisiliti k razmišljanju o poslovanju zunaj »uradnega gospodarstva« ali k preoblikovanju v večje družbe, saj bi to bilo z vidika organizacijske ureditve samozaposlenega nesmiselno.*
  
- *Vpliv obdavčitve mora biti čim bolj porazdeljen med posameznike, kar vzpodbudi vprašanje pravičnosti. Biti mora torej pravičen in vsak posameznik mora prispevati pravičen delež k financiranju države. Davki so temeljni vir na prihodkovni strani javnih financ. Za zaupanje v davčni sistem je navadno zelo pomembna vertikalna izenačenost: ta različno obravnava posameznike, ki so v različnem položaju glede svojega dohodka. V praksi se postavlja vprašanje, kako »različno« naj se obravnavajo ti posamezniki, saj imajo bolj premožni posamezniki navadno obdavčen večji del svojega dohodka in so zato bolj nagnjeni k davčnemu načrtovanju ali celo davčnim utajam.*
  
- *Davčni sistem mora biti tak, da so stroški pobiranja davkov, stroški upravljanja in stroški izpolnjevanja davčne obveznosti nizki v primerjavi s celotno vrednostjo pobranih davkov. Zato mora priti do boljšega sodelovanja med davčnimi upravami različnih evropskih držav, vključno z izmenjavo informacij.*

### **9.1.2 Davek od dohodkov pravnih oseb**

Slovenija je obdavčitev dobička pravnih oseb uvedla v prvem delu davčne reforme z Zakonom o davku od dobička pravnih oseb, ki je bil sprejet v letu 1990 in uveljavljen s 1. januarjem 1991. Spremembe na področju gospodarskega sistema po letu 1990, kot je nova ureditev statusnih vprašanj gospodarskih subjektov in uvedba uporabe računovodskih standardov pri vodenju poslovnih knjig in izdelavi letnih poročil (namesto do tedaj uveljavljenega sistema vodenja računovodstva po Zakonu o računovodstvu) ter rezultati

spoznanj v zvezi s sistemom obdavčitve dobička pravnih oseb, so narekovali tudi sprejem novega Zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki je bil sprejet v letu 1993 in se uporablja od 1. januarja 1994. Novele zakona so bile sprejete v letu 1995, 1996 in 2002.

Slovenija se je v okviru pogajalskih izhodišč zavezala, da bo uskladila svojo zakonodajo na področju obdavčevanja podjetij s pravnim redom EU in jo uveljavila z dnem pristopa. Uskladitev se navezuje na področja, ki jih urejajo naslednje direktive:

- Direktiva 90/434/EEC o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic, z dopolnitvami,<sup>77</sup> ki se nanašajo na davčni režim v zvezi z združitvami, delitvami, zamenjavo kapitalskih deležev in prenosom sredstev (oziroma dejavnosti). Direktiva te reorganizacije med družbami iz različnih držav članic EU olajšuje tako, da pod določenimi pogoji odlaga obdavčitev (npr. kapitalski dobiček se ne realizira pri združitvi, temveč šele ob kasnejši prodaji sredstva).
- Direktiva 90/435/EEC o skupnem sistemu obdavčenja, ki velja za matične družbe in odvisne družbe iz različnih držav članic, z dopolnitvami,<sup>78</sup> ki se nanašajo na davčni režim v zvezi z razdelitvijo dobičkov med družbami iz različnih držav članic. Po direktivi se pod določenimi pogoji odpravi dvojno obdavčenje razdeljenih dobičkov, ki jih prejme matična družba od odvisne družbe, tako da se pri matični družbi ne obdavčijo, ali pa se obdavčijo, vendar se prizna ustrezen odbitek davka od dohodkov pravnih oseb, ki je bil zaračunan v državi vira, država vira pa ne sme obdavčiti z davčnim odtegljajem dobičkov, ki jih matični družbi razdeli odvisna družba.
- Direktiva 2003/49/EC z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčenja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe iz različnih držav članic.<sup>79</sup> Namen direktive je odpraviti morebitno dvojno obdavčenje teh plačil oziroma omogočiti, da so v državi članici EU obdavčena le enkrat, kar je doseženo z ureditvijo (na način in pod pogoji), po kateri se obresti in plačila uporabe premoženjskih pravic ne obdavčijo v državi članici EU, v kateri nastanejo (ta država članica se s tem torej odpove delu davčnih prihodkov), pri čemer pa direktiva ne ovira države članice EU, da v obdavčitev zajame obresti in plačila uporabe premoženjskih pravic, ki jih prejmejo njene družbe, stalne poslovne enote njenih družb ali stalne poslovne enote, ki so v tej državi članici EU.

Poleg tega je sprejela tudi načela Kodeksa ravnanja na področju podjetniškega obdavčevanja<sup>80</sup> in pomeni politično zavezo držav članic. Države članice se na podlagi Kodeksa med ostalim zavezujejo, da ne bodo uvajale novih davčnih ukrepov, ki bi predstavljali škodljivo davčno konkurenco in da bodo v primeru davčne konkurence čimprej odpravile škodljive davčne ukrepe. Ukrepi so na področju podjetniškega obdavčevanja, ki pomembno vplivajo ali bodo

<sup>77</sup> Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States.

<sup>78</sup> Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.

<sup>79</sup> Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States.

<sup>80</sup> Ang. Code of Conduct for Business Taxation.

lahko pomembno vplivali na lokacijo podjetniških aktivnosti v EU, pri čemer podjetniške aktivnosti vključujejo tudi vse aktivnosti med skupino družb.

Sproščanje investicij in koncentracije kapitala, visoka mobilnost kapitala in razvoj novih tehnologij narekujejo tudi prilagoditve sistema obdavčitve dohodkov pravnih oseb zaradi zaščite davčne osnove. V ta namen je bilo treba podrobneje urediti pravila o določanju davčne osnove pri poslovanju med povezanimi osebami (transferne cene, pri čemer je bilo treba upoštevati Smernice OECD o transfernih cenah za mednarodna podjetja in davčne administracije iz leta 1995, z dopolnitvami)<sup>81</sup> ter uvesti tudi druge ukrepe, kot npr. institut t.i. tanke kapitalizacije (neprižnavanje ustreznega dela obresti kot odhodkov, če je preseženo določeno razmerje med posojili in deležem v kapitalu kvalificiranega družbenika), neprižnavanje obresti kot odhodkov, če so izplačane posojilodajalcem, ki imajo sedež v državah z ugodnejšim davčnim okoljem, preurediti priznavanje davčne oprostitve za prejete dividende, razširitev definicije rezidenta.

V Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb so torej vgrajene vse najpomembnejše »evropske« varovalke: zavezanec za davek, davčna osnova, povezane osebe, transferne cene, možnost izbire zavezanca, da namesto koledarskega leta za davčno obdobje izbere poslovno leto in novimi rešitvami, kot na primer pravila vira, t.i. tanka kapitalizacija, metoda priznavanja odbitka tujega davka za tuje dohodke, predlagana ureditev na področju usklajevanja s pravnim redom EU, ob temeljni predpostavki davčne nevtralnosti zagotavljati gospodarski razvoj.

### **9.1.3 Dohodnina**

Dohodnina, letni progresivni davek od dohodkov fizičnih oseb, je bila uvedena z reformo davčnega sistema, sprejeto konec leta 1990. V sklopu navedene reforme so bili sprejeti še Zakon o prispevkih za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno varstvo in zaposlovanje ter Zakon o financiranju javne porabe. Največja sprememba je bila narejena prav na področju obdavčitve dohodkov fizičnih oseb, saj je bila namesto obdavčenja dohodkov s posameznimi vrstami davkov (cedularna obdavčitev) uvedena obdavčitev vseh dohodkov fizične osebe z eno vrsto davka, to je z dohodnino (sintetična obdavčitev). Zakon o dohodnini je začel veljati s 1.1.1991.

Na podlagi prvih podatkov o odmeri dohodnine za leto 1991 je bila v letu 1993 pripravljena in sprejeta večja vsebinska sprememba Zakona o dohodnini, in sicer v obliki novega zakona, ki je stopil v veljavo s 1.1.1994. Z navedenim zakonom so bile uvedene spremembe predvsem v smeri zmanjšanja davčne obremenitve v nižjih dohodkovnih razredih in povečanja v višjih, prestrukturiranja davčnih olajšav, širitve davčne osnove, uskladitve medletne akontacije davkov z letno odmero dohodnine in izenačevanja stopenj posameznih vrst davkov zaradi preprečevanja prehodov zavezancev med posameznimi viri dohodkov. Zakon je bil noveliran leta 1995 predvsem v smeri jasnejšega definiranja davčne osnove in zavezancev ter leta 1996, ko je bil s sprejetjem določb o obdavčitvi dobička iz kapitala od prodaje vrednostnih papirjev

---

<sup>81</sup> OECD Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.



in drugih deležev v kapitalu, s 1.1.1997 odpravljen moratorij na obdavčitev navedenih dobičkov, ki je veljal od leta 1991.

V zvezi z veljavnim Zakonom o dohodnini je Ustavno sodišče Republike Slovenije sprejelo štiri odločbe, ki so se postopno realizirane s spremembami določb veljavnega zakona. V zvezi s *prvo odločbo Ustavnega sodišča* je Vlada pripravila Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o dohodnini, ki ga je predložila Državnemu zboru v obravnavo decembra 1997 in je predlagala, da se v celoti izvzamejo iz obdavčevanja tisti zneski, ki jih roditelj mora nameniti preživljanju svojega otroka, da bi bil le-temu zagotovljen življenjski minimum. *Druga odločba Ustavnega sodišča* se nanaša na določitev zakonske podlage za določanje vrste in višine povračil stroškov v zvezi z delom, do katere ti niso obdavčeni. *Tretja odločba* se nanaša na določanje vzdrževanega družinskega člana, in sicer v zvezi in upoštevanjem olajšave za otroka v zunajzakonski skupnosti. *Četrta odločba* se nanaša na priznavanje povečane olajšave za pastorka na enak način, kot velja za lastnega otroka.

V dosedanjem obdobju je bila vodena politika v smeri in s ciljem razbremenitve najnižjih dohodkovnih razredov, ki je bila uresničena tudi z Zakonom o izjemnem znižanju davčne obveznosti, ki je veljal v obdobju od leta 2000 do leta 2001. V času od uveljavitve navedenega zakona so se razmere pomembno spremenile, saj so bili času sprejeti zakoni, s katerimi se je že v letu 2002 pomembno povečal obseg oziroma višina neposrednih transferjev za zagotavljanje socialne varnosti in družinskih prejemkov, ki so namenjeni predvsem osebam z najnižjimi dohodki. Neposredni transferji so na splošno bolj učinkoviti in transparentni in je z njimi primerneje voditi določeno socialno ali družinsko politiko, kot z davčnimi mehanizmi, ki imajo glede na svoje posebnosti omejene možnosti vplivanja in se zato lahko uporabijo le kot komplementarni instrumenti oziroma kot podpora socialni ali drugim politikam. Poleg tega se je tudi minimalna plača povečevala hitreje kot povprečna plača. Iz navedenih razlogov in zaradi relativno visoke splošne obremenitve dohodkov fizičnih oseb, predvsem dohodkov iz dela, so bile rešitve zastavljene v smeri globalne razbremenitve zavezancev, še posebej tistih v nižjih dohodkovnih razredih. Ta razbremenitev se bo realizirala postopno, in sicer v letih 2005 in 2006.

Uresničitev navedene globalne razbremenitve in povečanja olajšave za otroke na podlagi odločbe ustavnega sodišča bo pomenilo finančni pritisk tako na zavezance kot tudi na proračun. Zato je bila potrebna kompleksna sprememba zakona, saj bo to, po navedbah Ministrstva za finance, pomenilo velik izpad prihodkov iz naslova dohodnine, ki ga ni mogoče nadomestiti le z viri znotraj dohodnine. Znotraj sistema dohodnine je zato bila potrebna širitev davčne osnove tudi na dohodke, ki do sedaj niso bili obdavčeni ali so bili obdavčeni v manjši meri. Predvsem je bil potreben premik v smeri večje obremenitve pasivnih dohodkov, to je tistih, ki ne izhajajo iz dela. Poleg tega bo ob uveljavitvi zakona treba zagotoviti tudi dodatni vir, ki bo nadomestil izpad prihodkov iz naslova dohodnine.

Iz podatkov o odmeri dohodnine od leta 1991, ko je bila dohodnina zavezancem prvič odmerjena, do leta 2001 izhaja, da so se v tem času zgodile tudi pomembne spremembe v strukturi zavezancev oziroma v načinu pridobivanja dohodkov. V letu 1991 je imelo 63,5%

vseh zavezancev le po enega od virov dohodnine, po podatkih za leto 2001 pa le še 32,1% vseh zavezancev. Večina zavezancev torej pridobiva dohodke iz različnih virov, kar je zakonodajalca napeljalo k večji izenačitvi obremenitev med različnimi vrstami dohodkov (Poročevalec DZ, št. 72).

Iz analiz podatkov o dohodnini tudi izhaja, da so davčne obremenitve neenakomerno porazdeljene med davčnimi zavezanci. Določeni dohodki so bili do reforme dohodnine povsem neobdavčeni, kot na primer obresti od bančnih depozitov, obresti od dolžniških vrednostnih papirjev in posamezni dohodki, doseženi v tujini. Posledica tega je, da so se glede na neenakost v sedanji obremenitvi posameznih vrst dohodkov zavezanci prilagajali tako, da so prehajali iz davčno bolj obremenjenih oblik dohodkov v davčno manj obremenjene oblike dohodkov, predvsem prek določenih pravnih podlag in statusov, kar jih je postavljalo v neenakopraven položaj.

Zato je bil cilj zakonodajalca doseči večjo izenačitev obremenitve posameznih vrst dohodkov z jasnejšim definiranjem le-teh. Ti so odvisni od vsebine dohodka, ki se ugotavlja na podlagi statusa osebe in razmerja, na podlagi katerega pridobiva dohodek. Na ta način naj bi tudi prehajanje zavezancev med dohodki bilo bolj omejeno in s tem tudi korektnije porazdeljeno davčno breme med zavezanci.

#### *9.1.4 Davek na izplačane plače*

Čeprav moramo poudariti, da obdavčitev plač ni predmet usklajevanja z evropsko zakonodajo, pa je davek na izplačane plače pomemben dejavnik za mojo magistrsko nalogo, saj pomeni neposreden strošek delodajalca. Opisujem ga v nadaljevanju.

Zakon o davku na izplačane plače je bil sprejet v letu 1996 in uveljavljen s 1. julijem 1996. Z zakonom se je uvedla obveznost delodajalcev oziroma oseb, ki izplačujejo plače, da od izplačanih bruto plač obračunajo in plačajo davek. Davek se obračunava po stopnji, ki je odvisna od zneska posamezne bruto plače. Ob uveljavitvi zakona je bila hkrati znižana stopnja prispevka za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje z 12,85 % na 8,85 %. S tem ukrepom se je znižala davčna obremenitev plač s prispevki za socialno varnost z 42 % na 38 %. Z znižanjem prispevkov za socialno varnost in hkratno uvedbo davka na izplačane plače se je znižala obremenitev najnižjih plač, s čimer naj bi se razbremenile predvsem delovno intenzivne panoge ter zagotovila ustrezna sredstva državnemu proračunu. S tem se je zagotovilo tudi financiranje primanjkljaja v Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije.

Ob uveljavitvi zakona so bile plače do zneska 90.000 tolarjev neobdavčene, od zneska 90.001 do zneska 95.000 tolarjev se je davek obračunal po stopnji 1 %, od 95.001 do 105.000 tolarjev po stopnji 2 %, od 105.001 do 115.000 tolarjev po stopnji 3 %, od 115.001 do 750.000 tolarjev po stopnji 4 % in od plače nad 750.000 tolarji po stopnji 10 %.

Zakon je bil kasneje dvakrat spremenjen, in sicer v letu 1997, ko se je s 1. julijem spremenila lestvica obdavčenja tako, da se je neobdavčeni del zneska plače dvignil na 110.000 tolarjev, povečala pa se je obdavčitev plač v najvišjem razredu z 10 % na 15 %. Po podatkih Davčne uprave Republike Slovenije, ki spremlja in obdeluje podatke o izplačanih plačah, je bila porazdelitev zaposlenih delavcev po davčnih razredih naslednja:

Tabela 29: Porazdelitev zaposlenih po davčnih razredih

Mesečna bruto plača	Število delavcev	delež v %
do 110.000 tolarjev	256.414	50,23
od 110.001 do 130.000 tolarjev	64.850	12,70
od 130.001 do 400.000 tolarjev	177.272	34,73
od 400.001 do 750.000 tolarjev	10.370	2,03
nad 750.000	1.575	0,31

Vir: Poročevalec DZ, št. 72.

Iz zgornjih podatkov je razvidno, da je imelo več kot 50 % delavcev neobdavčene plače, tako kot izhaja iz Zakona o davku na izplačane plače. S predlagano spremembo zakona naj bi se delež delavcev z neobdavčenimi plačami v celotnem številu delavcev, ki prejemajo plačo, povečal na skoraj 63 %. Tako naj bi do dodatne davčne razbremenitve plač prišlo predvsem v delovno intenzivnih panogah, kjer so povprečne plače bistveno nižje, kot je povprečje za celotno Slovenijo. Tako naj bi bilo v proizvodnji tekstilij, oblačil, tekstilnih in krznenih izdelkov neobdavčenih več kot 90 % plač, prav tako tudi v proizvodnji usnja, obutve in usnjenih izdelkov. V obdelavi in predelavi lesa naj bi zaradi dviga praga bilo neobdavčenih 84,7 % plač, v proizvodnji pohištva 85,5 % in v gradbeništvu 74,3 %.

Z novelo zakona v letu 2001, ki je bila uveljavljena s 1. januarjem 2002, pa se je ob dvigu spodnjega praga obdavčitve plač z davkom na izplačane plače iz 110.000 tolarjev na 130.000 tolarjev veljavna lestvica zmanjšala za 0,2 odstotni točki, ker je bila hkrati za isti odstotek povečana stopnja prispevka za obvezno zdravstveno zavarovanje.

Davek na izplačane plače močno bremeni izplačila plač v delovno intenzivnih dejavnostih, zato se že od uveljavitve zakona pojavljajo zahteve za njegovo zmanjšanje. V socialnem sporazumu za obdobje 2003-2005 je zapisano, da se bo davek na izplačane plače zmanjševal, upoštevajoč javno finančno situacijo, v letu 2005 pa naj bi se spodnji prag obdavčitve izplačanih plač povišal za stopnjo inflacije v letu 2003 in 2004 oziroma do višine 150.000 tolarjev. Prav tako so partnerji dogovora o politiki plač v zasebnem sektorju v obdobju 2004-2005 dosegli odločitev, da je treba znižati spodnji prag obdavčitve plač.

Iz razpoložljivih podatkov obračunov davka na izplačane plače, ki jih zbira in obdeluje Davčna uprava Republike Slovenije, je razvidno, da je bilo v letu 2003 v povprečju 27,6 % delavcem izplačana plača v višini, za katero se davek na izplačane plače ni obračunal. Število delavcev z neobdavčenimi izplačanimi plačami z davkom na izplačane plače se je zaradi fiksne meje obdavčitve zniževalo, prav tako pa se je povečevala povprečna efektivna stopnja obdavčitve plač. Trenutni prag obdavčitve plač z davkom na izplačane plače pri 130.000

tolarjih je v primerjavi z zadnjo objavljeno povprečno plačo za mesec marec 2004 znašal 49,7 % povprečne plače.

1. septembra 2004 je začela veljati nova lestvica, s katero naj bi se razbremenile plače do zneska 165.000 tolarjev in zmanjšali stroški delodajalcev, predvsem v delovno intenzivnih panogah, kjer so izplačane plače relativno nižje kot v drugih dejavnostih. To pomeni, da niso obdavčene tiste plače, ki so nižje od 63 % povprečne plače. Pri višini plače 165.000 tolarjev znaša trenutno skupna obremenitev (prispevki delodajalcev in delojemalcev, davek na izplačane plače ter dohodnina) v stroških dela 43,3 %, z dvigom praga nad 165.000 tolarjev pa naj bi se obremenitev znižala na 41,4 % oziroma za 1,9 odstotnih točk. Na podlagi razpoložljivih podatkov obračunov davka na izplačane plače, ki jih zbira in obdeluje Davčna uprava Republike Slovenije, ter na podlagi statističnih podatkov o porazdelitvi zaposlenih po velikosti bruto plače in ocene o nominalni rasti plač za leto 2004 in 2005 Ministrstvo za finance ocenjuje, da bo prejelo z davkom na izplačane plače neobdavčene plače okrog 39 % delavcev. Do bistveno višje davčne razbremenitve naj bi prišlo predvsem v delovno intenzivnih panogah. Tako naj bi bilo, po oceni, v proizvodnji oblačil razbremenjenih preko 80 % plač, v proizvodnji usnja skoraj 70 %, v obdelavi in predelavi lesa skoraj 60 %, v gradbeništvu pa skoraj 50 %.

Obdavčitev plač s posebnim davkom, ki gre v breme delodajalcev in je splošen vir državnega proračuna, se v podobni obliki, kot je uvedena v Sloveniji, pojavlja le v nekaterih državah članicah EU. Tako je v drugih državah uveden davek na plače v primerih, ko podjetja opravljajo dejavnost, ki je oproščena plačila davka na dodano vrednost. Tak primer je Danska, kjer so davek od plač zavezane plačevati osebe, ki opravljajo zdravstvene dejavnosti, upravljanje z nepremičninami, finančne dejavnosti, vključno z zavarovanjem in pozavarovanjem, dejavnosti posrednikov, igre na srečo in dejavnosti potovalnih agentov, ki so izvzete iz davka na dodano vrednost, in sicer po stopnji 9,13 % za finančno dejavnost in po stopnji 3,08 % za druge dejavnosti.

V nekaterih državah se pojavlja davek na izplačane plače kot substitut prispevkom za socialno varnost. Tako delodajalci na Švedskem plačujejo davke od izplačanih plač zaposlenih, ki so starejši od 65 let, ker se v tem primeru ne plačujejo socialni prispevki.

Francija ima uvedenih več vrst davkov od plač, in sicer: davek od plač (taxe sur les salaires), ki ga plačujejo rezidenčne družbe in stalne poslovne enote tujih družb, ki niso zavezane za DDV, in sicer po stopnji 4,25 % od dela posamezne plače do višine 6.675 EUR, po stopnji 8,5 % od dela posamezne plače med 6.675 in 13.337 EUR, in 13,6 % za del plače nad 13.337 EUR; davek na vajeništvo (taxe d'apprentissage) po stopnji 0,5 % od vseh izplačanih plač; poklicni davek (participation des employeurs a la formation professionnelle continue) in davek na gradnjo (participation obligatoire des employeurs a ellort de construction) se nanašajo na delodajalce, ki zaposlujejo več kot 10 delavcev in morajo ta davek porabiti za poklicno izobraževanje delavcev oziroma za izgradnjo stanovanj. Lokalni splošni davek od plač pa je uveden v Avstriji po stopnji 3 % (European Tax Handbook, IBFD, 2003).

## 9.2 Davčne novosti in mogoče razvojne ovire

Zakonske spremembe davka od dohodkov pravnih oseb in dohodnine naj bi odsevale predvsem namen vlade in zakonodajalca, da temeljito posodobita obe pomembni področji našega davčnega sistema, poleg nekaterih prilagoditev, za katere nas zavezuje pravni red EU. Pri prilagajanju zakonodaje pa je pomemben razvojni vidik našega članstva v njej, to je nujnost, da izkoristimo čim več dodatnih možnosti za razvoj Slovenije v EU. Razvojne možnosti, ki jih ponuja EU, je mogoče doseči le, ko nobena poteza, ki kroji pogoje gospodarjenja, ne sme ovirati uresničevanja razvojne usmeritve. Pri tem ni nobena izjema niti davčni sistem.

Vlada je z davčno reformo posegla v pogoje gospodarjenja, saj se je odločila prestrukturirati davčno breme z razbremenitvijo plač zaposlenih prek dohodnine in davka na izplačane plače, kar zahteva na drugi strani večjo obremenitev dobička gospodarskih družb z davkom od dohodkov pravnih oseb. Gospodarstvo se je (vsaj tako se zdi) dokaj hitro sprijaznilo s povečano obremenitvijo ustvarjenega dobička in če niso mnogi dodatni odpustki v postopku uzakonitve davčnih sprememb zamisli finančnega resorja preveč skvarili, naj bi se predlagana reforma fiskalno (t.j. z vidika proračunskih prihodkov) dokaj uravnoteženo izšla.

Z razvojnega vidika pa so nekatere zakonske rešitve vprašljive, čeprav od davčnega sistema ne gre pričakovati, da davčni ustroj pomeni »čarobno paličico« pri usmerjanju razvoja.

### 9.2.1 Razbremenitev samo nižjih plač

Glavni cilj vladne davčne reforme je bila poudarjena »sprememba davčnega sistema, ki bo podprla konkurenčnost gospodarstva in razvojno preusmeritev na tehnološko podprto gospodarsko rast«. Reforma naj bi močno znižala davčno breme zlasti nekvalificiranih delavcev z najnižjimi dohodki, ki so večinoma zaposleni v tehnološko nizko zahtevnih predelovalnih dejavnostih, kar je s socialnega vidika primerno in dobrodošlo. Po drugi strani pa je za marsikatero podjetje obenem tudi potuha, da opravi potrebne spremembe in tako odlaga prestrukturiranje celotnega gospodarstva k delovnim mestom z visoko dodano vrednostjo.

Panoge, ki so glede zanesljivosti delovnih mest najbolj problematične, so relativno še vedno največji zaposlovalec ljudi v predelovalnih dejavnostih, precej več kot v primerljivih državah. V t.i. klasičnih industrijah so zaradi zavlačevanja preobrazbe ogrožena delovna mesta. Tem ne pomaga niti izdatna državna pomoč v obliki direktnih pomoči in garancij za najemanj posojil podjetjem, saj je ta primerna le za reševanje trenutne situacije.

Bolj zaskrbljujoče je dejstvo, da bo na drugi strani ostala bolj ali manj nespremenjena davčna obremenitev visoko izobražene delovne sile z najvišjimi dohodki, ki je večinoma zaposlena v tehnološko zahtevnih in nadpovprečno produktivnih panogah, od katerih je navadno odvisen razvoj. Takšna obdavčitev ni v korist razvoju, saj znižuje davčno breme predvsem pri davčnih zavezancih z najnižjimi odhodki, ki so večinoma zaposleni v tehnološko zaostalih panogah ter

najmanj prispevajo k inovativnosti in tehnološko podprti gospodarski rasti. Potrebne bi bile večje spodbude podjetjem h generiranju visokokakovostnih delovnih mest. Takšna trditev pa nas vodi k drugemu vprašanju – vprašanju spodbujanja razvojnoraziskovalne dejavnosti.

### *9.2.2 Premalo spodbujanja razvojnoraziskovalne dejavnosti*

Ob že navedenem izostanku razbremenjevanja plač strokovnjakov, ki se jim znotraj EU odpirajo širše možnosti zaposlovanja na boljše plačanih in manj obdavčenih delovnih mestih v tujini, izostajajo tudi spodbude za razvojnoraziskovalno dejavnost (v nadaljevanju RR).

Prvi korak k temu je prav gotovo program industrijske politike, ki naj bi spodbudil podjetništvo in večjo konkurenčnost gospodarstva (Pettrin, 2004), katerega nosilec je Ministrstvo za gospodarstvo, sestavljajo pa ga trije podprogrami:

- znanje za razvoj (razvoj podjetniških inkubatorjev na univerzah, sodelovanje v programih EU);
- izboljšanje konkurenčnih sposobnosti podjetij (tehnološki centri, tehnološki parki in inkubatorji, spodbujanje internacionalizacije malih in srednjih podjetij, spodbujanje neposrednih tujih investicij, spodbujanje izhodnih investicij slovenskih podjetij, spodbujanje uvajanja celovitega sistema stalnih izboljšav v podjetjih, spodbujanje povezovanja podjetij in specializacij v proizvodnih centrih, spodbujanje razvoja grozdov, industrijske raziskave in predkonkurenčne razvojne dejavnosti v podjetjih, spodbujanje razvoja tehnoloških mrež, investicije v nove tehnologije);
- spodbujanje podjetništva in izkoriščanje podjetniških priložnosti.

Pregled dosedanje aktivnosti je pokazal naslednje rezultate:<sup>82</sup>

- v obdobju 2001-2003 je država namenila izvajanju ukrepov industrijske politike razmeroma majhna sredstva;
- ukrepov je preveč, razdeljena državna sredstva pa so razpršena na veliko število porabnikov;
- večja skupina na razpisu sodelujočih podjetij, ki so jim bila odobrena sredstva, bi projekt izvedla mimo sodelovanja države, podjetja, ki pa ga ne bi izvedla, so finančno šibkejša in
- večina ukrepov, ki je usmerjena k spodbujanju nastajanja novih tehnoloških podjetij, je šele v nastajanju.

Malo verjetno je, da bodo državne pomoči za povečanje konkurenčnosti podjetij dosegle pričakovane rezultate. Poleg direktnih državnih pomoči je možno spodbujanje razvojnoraziskovalne dejavnosti tudi preko davčnega sistema.

Po dolgotrajnih argumentiranih dopovedovanjih gospodarstvenikov je reforma obdavčitve dohodkov pravnih oseb priznala desetodstotno davčno olajšavo na vrednost naložb v opremo

---

<sup>82</sup> Gre za preliminarne rezultate evalvacije razpisov področja za spodbujanje podjetništva in konkurenčnosti v letih 2001-2003, ki jo izvajata Deloitte, d. o. o. in Ekonomska fakulteta v Ljubljani, povzeto po J. Prašnikar:

za potrebe razvojnoraziskovalne dejavnosti. Ta razvojna olajšava pa ni dovoljena tudi za naložbe v opremo za inovacijsko dejavnost, četudi so razvojnoraziskovalne dejavnosti le del inovacijskih procesov - ali gre za inovacije izdelkov in storitev ali za inovacije proizvodnih postopkov. Poleg tega novi Zakon od dohodkov pravnih oseb uvaja davčno spodbudo v višini 30 % plače za osebo, ki ima doktorat znanosti in pred tem ni bila zaposlena v gospodarski družbi, delodajalec pa jo zaposli za nedoločen čas ali najmanj za dve leti. V obeh primerih gre za spodbudo, ki zmanjšuje davčno osnovo.

Prašnikar (2004) navaja, da se v zvezi s to rešitvijo v literaturi omenjata dva ugovora:

1. davčne spodbude so nezaželene pri podjetjih, ki jih ne morejo unovčiti zaradi premajhnih dobičkov, ki so predmet obdavčitve (zlasti mlada podjetja in tako imenovana »pasivna« podjetja,<sup>83</sup> ki ne izvajajo RR dejavnosti),
2. podjetja prilagajajo velikost RR dejavnosti omejitvam, ki jih postavljajo davčne spodbude.

Oba ugovora sta za Slovenijo smiselna, še posebno, če upoštevamo ugotovitve, da je preveč »pasivnih« podjetij, ki jim ta ukrep ne bi pomagal in je bilo zavračanje predlogov gospodarstvenikov odločno kljub temu, da tudi domači analitiki davčnih olajšav za investicije priznavajo, da so take vzpodbude pri vlaganjih v razvojnoraziskovalno dejavnost »bolj prepričljive« (Bole, Voljčnak, 2003), oziroma da so investicijske davčne olajšave pripeljale do oportunističnega vedenja podjetij (Brodnjak, 2004), medtem ko raziskovalci na področju javnih financ pripisujejo pozitivnemu davčnemu obravnavanju razvojno raziskovalnih izdatkov »izjemen pomen« (Musgrave, 1989). Prašnikar (2004) predlaga uvedbo t.i. davčnega kredita, do katerega bi bila upravičena podjetja, ki bi zaposlila visoko usposobljene kadre v RR dejavnosti (zlasti prve zaposlitve in delovanje podiplomskih študentov, ki v podjetju opravljajo raziskave na željo podjetja).

Poleg tega je RR dejavnost tudi javnega pomena in je ni možno enostavno prepustiti delovanju trga. Ker je »samoobdavčevanje« oziroma odločitev o uporabi ali neuporabi davčne olajšave prepuščena zainteresiranim podjetjem, sta izbor projektov in njihovo izvajanje bolj racionalna, davčne spodbude navajajo k povezovanju razvojnoraziskovalnih potencialov v gospodarstvu, znanstvenih ustanovah in visokem šolstvu. V Sloveniji bo potrebno v prihodnjih letih izrazito povečati predvsem izdatke zasebnega sektorja za razvojnoraziskovalno dejavnost in okrepiti povezanost ter pretočnost zasebne in javne razvojnoraziskovalne dejavnosti, zato ima davčno spodbujanje te usmeritve še dodatno težo. Očitno pa je pri nas okrepljeno administrativno razdeljevanje proračunskega denarja in je državno usmerjanje dejavnosti pomembnejše od potencialnih razvojnih koristi davčnega spodbujanja naložb v razvojnoraziskovalno dejavnost.

---

razvojnoraziskovalna dejavnost ter inovacije, konkurenčnost in družbena odgovornost podjetij, Časnik Finance, november 2004.

<sup>83</sup> S »pasivnimi« podjetji Hjerpe in Kiander (2004) razumeta podjetja, ki so šibka na področju privzemanja tehnologij, razvoja in oblikovanja strategije.

### *9.2.3 Obdavčitev prodaje pretežnih lastniških deležev*

Z novim ZDoh je v 68. členu na novo uvedena dodatna davčna obremenitev kapitalskih zaslužkov od prodaje pretežnih lastniških deležev. Kot pretežni lastniški delež zakon opredeljuje tistega, ki izpolnjuje dva pogoja:

- lastniški delež v kapitalu znaša najmanj 60 milijonov tolarjev, ki ga ima zavezanec neposredno ali posredno prek povezanih oseb v osnovnem kapitalu s sorazmernim upoštevanjem drugega kapitala družbe; in
- kapital družbe po pridobitvi lastniškega deleža presega 200 milijonov tolarjev.

Delež v osnovnem kapitalu in sorazmerni del drugega kapitala gospodarske družbe se ugotavlja kot povprečje njegove vrednosti po poslovnih poročilih gospodarske družbe za zadnje petletno obdobje pred odsvojitvijo poslovnega deleža. Kapital gospodarske družbe po pridobitvi pa se ugotavlja kot povprečje njegove vrednosti po zadnjem poslovnem poročilu po pridobitvi.

Tako lahko »manjši« lastniki po treh letih lastništva delnic ob njihovi prodaji niso obdavčeni na kapitalski zaslužek, »večji« oziroma pretežni lastniki pa na drugi strani zapadejo pod obdavčitev; 60 milijonov SIT je v vsaki srednje veliki ali večji gospodarski družbi relativno majhen odstotek delnic.

Zato ima lahko takšen davčni ukrep za bolj dinamičen razvoj slovenskega gospodarstva negativne posledice, saj lahko vpliva na lastniško sestavo v gospodarskih družbah. Neustrezna lastniška sestava lahko vpliva tudi na učinkovitost upravljanja podjetij, kar postaja vse bolj pomemben razvojno konkurenčni dejavnik.

Tudi sicer med našimi lastniki podjetij v primerjavi z drugimi primerljivimi gospodarstvi še vedno dokaj izrazito izstopa močna vloga države kot neposrednega lastnika ali posrednega prek državnih skladov. Vloga države se je in nedvomno se še bo zmanjševala. Zato bi bilo vredno proces umikanja države izkoristiti tudi za močnejše vključevanje zainteresiranih aktivnih lastniških skupin, kamor sodijo tudi managerji kot lastniki podjetij. Tudi če je bila dodatna obdavčitev večjih lastnikov zamišljena kot davek na »ekstra« kapitalski dobiček, pridobljen v procesu privatizacije, bi po mojem mnenju moral biti uveden že pred leti.

Z razvojnega vidika takšne obdavčitve je lahko zaskrbljujoč tudi odliv kapitala zunaj Slovenije zaradi prenosa delnic ali deleža na družbo v tujini, kjer te vrste obdavčitve kapitalskega dobička ne poznajo, zaradi ugodnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju pa tudi v Sloveniji tak kapitalski zaslužek ne bi bil obdavčen, obdavčitev preko dohodnine pa verjetno ni in ne bo zadosten razlog za preprečitev takšnega procesa. Bati se je, da bodo pričakovane fiskalne drobtinice čez nekaj let drago plačane s preskromno razvojno dinamiko slovenskega gospodarstva.



## 10 SKLEP

Pomemben element konkurenčnosti posamezne države je njen davčni sistem. V primerjavi s »starimi« članicami Evropske unije zbere Slovenija relativno majhen obseg davka od dohodka pravnih oseb, za povprečjem EU-15 zaostaja tudi pri obsegu zbrane dohodnine, presega pa ga pri prispevkih za socialno varnost. Pri tovrstnih primerjavah pa je treba upoštevati tudi razlike v sistemih socialne varnosti, ki precej determinirajo davčni sistem, z njim pa tudi mednarodno davčno konkurenčnost posamezne države.

Dejstvo je, da Slovenija (zaenkrat še) državljanom nudi relativno velik obseg pravic, ki izvirajo iz sistema socialne varnosti. Takšen sistem se navadno financira iz pobranih prispevkov za socialno varnost in davkov. Zato je pomembno, da zakonodajalec najprej preuči trenutno strukturo obdavčitve. Pri tem je še toliko bolj pomembno, da natančno preuči, za katere namene se davki in prispevki porabijo. Zato ni nenavadno, da je bil delež davkov in prispevkov v BDP za Slovenijo v letu 2002 povsem primerljiv z državami s podobno ureditvijo (na primer Nemčijo, Avstrijo in Italijo).

Takšna davčna struktura daje Sloveniji številne možnosti za spremembe. Tudi izračun implicitnih davčnih stopenj na delo, kapital in potrošnjo potrjuje, da Slovenija v primerjavi z drugimi državami EU-15 bolj obdavčuje delo in manj kapital. Implicitna davčna stopnja na delo v Sloveniji je v primerjavi z implicitno davčno stopnjo, ki velja za države EU-15, precej višja, implicitna davčna stopnja na kapital je nižja, potrošnja pa je približno enako obdavčena.

Če je torej več kot očitno, da je pri nas kapital obdavčen relativno nizko in delo relativno visoko, obdavčitev potrošnje pa je povsem primerljiva z drugimi državami EU-15, je verjetno prava smer ukrepanja odprava razlik med obdavčitvijo dela in kapitala.

Sprejeta davčna reforma je nastavljena v smeri nižje obdavčitve dela in višje obdavčitve kapitala, ne bo pa bistveno spremenila razmerij med posameznimi vrstami davkov. Kakršnakoli nadaljnja davčna reforma, ki bi imela za cilj dodatno obdavčitev kapitala in zmanjšanje obdavčitve dela, bo morala upoštevati prej naštete okvire, h katerim je treba dodati še dejstvo, da je najmanj 80 odstotkov proračunske porabe vnaprej zakonsko determinirane.

Manevrski prostor se tako za ekonomske subjekte, ki delujejo znotraj novega davčnega sistema, močno zapira. Zato bi bilo bolj pomembno iskati rešitve znotraj obstoječega davčnega sistema, saj se manevrski prostor za zakonodajalca, kljub predstavljeni novi davčni ureditvi, še zdaleč ni zaprl, le zožal se je. Obstoječi davčni sistem vsekakor še vedno ponuja določene rešitve, ki jih je zakonodajalec zavestno ali pa zaradi neznanja izključil, tako na področju obdavčitve posameznikov (dohodnine), obdavčitve podjetij, kot tudi na področju davka na dodano vrednost, ki naj bi bil najbolj harmoniziran davek z evropskim ustrojem. Z vpeljavo določenih poenostavitev, izdajo natančnih podzakonskih aktov (t.j. pravilnikov, uredb in navodil), obrazcev in navodil za izpolnjevanje obrazcev, drugih navodil in mnenj,

kako postopati v različnih situacijah, s hitrejšo in bolj kvalitetno izmenjavo informacij, mnenj in prakse z davčnimi organi iz različnih držav članic, bi lahko zakonodajalec zagotovil učinkovit davčni sistem, ki bi slovenskim podjetjem lahko nudil ustrezno razvojno dinamiko.

Pri tem pa vse prevečkrat naletimo na dejstvo, da davčni organi v Sloveniji nimajo dosti prakse in izkušenj na področju izvajanja »evropske« zakonodaje. Poleg tega tudi ne obstaja oziroma postane neuporabna trenutna sodna praksa, zato je v veliko primerih potrebna direktna uporaba sodb evropskega sodišča, kjer pa je znanje ekonomskih subjektov za zaščito svojih interesov, predvsem pa znanje davčnih organov, zelo šibko. Pričakujemo lahko, da se bodo slovenski davčni organi na tem področju v prihodnosti dovolj izobrazili, da bodo lahko izvajali zakonske določbe.

Samo na takšen način, torej z natančnejšim definiranjem obstoječega sistema in direktno uporabo evropske sodne prakse, bodo podjetja del podjetniškega načrtovanja usmerila tudi v davčno načrtovanje, ki je nedvomno eno izmed pomembnejših pomagal, ki prispeva k sprejemanju poslovnih odločitev pred investiranjem ali dezinvestiranjem in premikom kapitala ali delovne sile iz ene države v drugo. Končno bodo lahko ekonomski subjekti upoštevali vodilo »cesarju, kar je cesarjevega, ampak niti tolarja več«.

## 11 LITERATURA

1. Adema Willem: Net Social Expenditure, Second edition. Paris: OECD labour market and social policy – occasional papers, 2001. 68 str.
2. Adema Willem: Revisiting real social spending across countries: a brief note. OECD Economic Studies No. 30, 2000, str 192-197.
3. Agell Jonas, Englund Peter in Södersten Jan: The Swedish tax reform: an introduction. Swedish Economic Policy Review, Vol. 2 (1995), str. 219-228.
4. Alesina Alberto in Perotti Roberto: Income distribution, political instability and investment. European Economic Review, Vol. 40 (1996), str. 1203-1228.
5. Alesina Alberto in Rodrik Dani: Distributive Politics and Economic Growth. Quarterly Journal of Economics, Vol. 109 (1994), 2, str. 465-490.
6. Atkinson B. Anthony in Stiglitz E. Joseph: Lectures on Public Economics. New York: McGraw-Hill, 1980. 619 str.
7. Auerbach J. Alan: Tax reform, capital allocation, efficiency, and growth. V Aaron J. Henry in Gale G. William: Economic Effects of Fundamental Tax Reform. Washington, D.C.: The Brookings Institution, 1996, str. 29-73.
8. Auerbach J. Alan: The Theory of Excess Burden and Optimal Taxation. V Auerbach Alan in Feldstein Martin: Handbook of Public Economics. Amsterdam: North-Holland Vol. 1 (1985), str. 69–127.
9. Baumol J. William in Oates E. Wallace: The Theory of Environmental Policy, second edition. New York: Cambridge University Press, 1988. 299 str.
10. Bayoumi Tamim: Financial deregulation and financial saving. Economic Journal, Vol. 103 (1993), str. 1432-1443.
11. Beck Morris: The expanding public sector: some contrary evidence. National Tax Journal, Marec 1976, str. 15-21.
12. Benabou J. Roland: Unequal societies. CEPR Discussion Paper, No. 1419, 1996. 36 str.
13. Bird M. Richard: Wagner's law of expanding state activity. Public Finance, Vol. 26 (1971), 1, str. 1-26.
14. Blundell Richard: Labour supply and taxation: a survey. Fiscal Studies, Vol. 13 (1992), 3, str. 15-40.
15. Bole Velimir, Volčnjak Robert: Davek na dohodek pravnih oseb: Analiza učinkov davčnih parametrov. Gospodarska gibanja, Ljubljana, št. 353, 2003, str. 25-60.
16. Bole Velimir: Kdo nosi breme prometnega davka? Gospodarska Gibanja, Ljubljana, 1995, št. 7-8, str. 23-39.
17. Bole Velimir: Struktura davčnega sistema in približevanje EU. Gospodarska gibanja, Ljubljana, št. 308, 1999, str. 25-44.
18. Borgsmidt Kirsten: Transparenz in Europa. Zugang der Öffentlichkeit zu Dokumenten der Kommission und des Rates- ein Rechtsgebiet im Werden, Köln: Umsatzsteuer-Rundschau, Otto Schmidt Verlag, 2002. 190 str.

19. Broadway Robin in Shah Anwar: How tax incentives affect decisions to invest in developing countries. World Bank Policy Research Working Paper, WPS 1011. Washington D.C.: The World Bank, 1992. 19 str.
20. Brodnjak Andraž: Vpliv davčnih olajšav na investicijsko dejavnost slovenskih podjetij. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta v Ljubljani, 2004. 148 str.
21. Browning K. Edgar: Tax incidence, indirect taxes and transfers. National Tax Journal, 1985, str. 525-533.
22. Burgess Robin in Stern Nicholas: Taxation and Development. Journal of Economic Literature, Vol. 31 (1993), str. 762-830.
23. Carey David in Rabesona Josette: Tax ratios on labour and capital income and on consumption. Paris: OECD Economic studies, 35(2002), 2, str. 129-174.
24. Carey David in Tchilingurian Harry: Average effective tax rates on capital, labour and consumption. Paris: OECD Economic department working papers No. 258, 2000. 54 str.
25. Carone Giuseppe in Salomäki Aino: Reforms in tax-benefit systems in order to increase employment incentives in the EU. Brussels: European Commission economic paper, No. 160, 2001. 102 str.
26. Clark Steven: Using micro-data to assess average effective tax rates. Paper presented for the CESifo conference on measuring the tax burden on labour and capital, Benetke, julij 2002. 49 str.
27. Cnossen Sijbren: Tax Policy in the European Union – A Review of Issues and Options. Finanz Archiv, Vol. 58 (2001), str. 466-558.
28. Corlett W.J. in Hague D.C.: Complementarity and the Excess Burden of Taxation. Review of Economic Studies 21 (1953), str. 21–30.
29. Corry Dan (urednik): Public Expenditure. Effective Management and Control. London: Dryden Press, 1997. 312 str.
30. Corsetti Giancarlo in Roubini Nouriel: Optimal government spending and taxation in endogenous growth models. NBER Working Paper, No. 5851 (1996). 40 str.
31. Čok Mitja, Brodnjak Andraž, Gabrijelčič Igor: Obdavčitev kapitala in dela v Sloveniji. V J. Prašnikar: Razvojnoraziskovalna dejavnost ter inovacije, konkurenčnost in družbena odgovornost. Ljubljana: Časnik Finance, 2004, str. 139–159.
32. Čok Mitja: Efektivno obdavčenje prejemkov managerjev. V Prašnikar Janez: Popravitizacijsko obnašanje slovenskih podjetij. Ljubljana, Gospodarski vestnik, 1999, 297 str.
33. Čok Mitja: Mikrosimulacijski model za slovenski sistem dohodnine. Delovni zvezki Raziskovalnega centra Ekonomske fakultete, junij 2002. 21 str.
34. De Haan Jakob, Sturm Jan-Egbert in Volkerink Bjorn: How to measure the tax burden on labour. Paper presented for the CESifo conference on measuring the tax burden on labour and capital, Bentke, julij 2002. 33 str.
35. Denis Cecile, Mc Morrow Kieran in Röger Werner: Production function approach to calculating potential growth an output gaps – estimates for the EU Member States and the US - European Economy. Economic papers, No. 176, 2002. 32 str.

36. Desai Mihir, Foley C. Fritz in Hines R. James: Chains of Ownership, Tax Competition, and Foreign Direct Investment. Paper presented at the CESifo seminar on measuring the Tax Burden on Capital and Labour, Benetke, julij 2002. 38 str.
37. Devereux P. Michael: Tax asymmetries, the cost of capital and investment: some evidence from United Kingdom panel data. *Economic Journal*, Vol. 99 (1989), str. 103-112.
38. Devereux P. Michael: Taxation and the cost of capital: the UK experience. *Oxford Review of Economic Policy*, 3 (1987), 4, str. 17-32.
39. Diamond A. Peter in Mirless A. James: Optimal taxation and public production I: production efficiency. *American Economic Review*, Vol. 61 (1971). 22 str.
40. Diamond A. Peter: A Many-Person Ramsey Rule. *Journal of Public Economics*, 4 (1975), str. 335-42.
41. Easterly William in Rebelo Sergio: Fiscal Policy and Economic Growth; An Empirical Investigation. *Journal of Monetary Economics*, Vol. 32 (1993), str. 417-458.
42. Fullerton Don in Metcalf E. Gilbert: Tax incidence. NBER Working Paper, No. 8829, marec 2002. 87 str.
43. Fullerton Don in Metcalf E. Gilbert: The distribution of tax burdens: an introduction. NBER Working Paper, No. 8978, junij 2002.
44. Groznik Peter in Čok Mitja: Cesarju, kar je cesarjevega. Delo, Sobotna priloga, 6. novembra 2004. str. 8-9.
45. Groznik Peter, Bošković Milena, Brodnjak Andraž, Gabrijelčič Igor, Oven Uroš, Rant Vasja in Stanič Aleš: Financiranje srednjih podjetij – primerjava nizozemskega in slovenskega bančnega sistema. V J. Prašnikar: Srednja podjetja in gospodarska rast. Ljubljana: Časnik Finance, 2003, str. 97-129.
46. Hjerppe R. in Kiander J.: Technology Policy and Knowledge-Based Growth in Small Countries. Government Institute for Economic Research, Helsinki, Finland, 2004, str. 112.
47. Huschens Ferdinand: Die Entwicklung des EG-Mehrwertsteuerrechts im Jahr 2000, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht, Stollfuß Verlag. Bonn, 2001. 166 str.
48. Ivanjko Šime: Javna tribuna – Davki in pravo: Davčno pravo v luči korporacijskega prava. Ljubljana, Podjetje in delo, 1999 (6), str. 1465.
49. Jacobs Spengel et al.: Company taxation in the new EU Member States. Frankfurt am Main / Mannheim, 2003. 55 str.
50. Jones Larry, Manuelli Rodolfo in Rossi Peter: Optimal taxation in models of endogenous growth. *Journal of Political Economy*, Vol. 101 (1993), 3, str. 485-517.
51. Jørgensen Christian Ege: Environmental Fiscal Reform: Perspectives for Progress in the European Union. Brussels: Discussion paper of European Environmental Bureau, 2003. 96 str.
52. Joumard Isabelle: Tax systems in European Union countries. Paris: OECD, tax policy studies, 301(2001). 56 str.
53. Kaldor Nicholas: Alternative theories of income distribution. *Review of Economic Studies*, Vol. 23 (1956), str. 83-100.
54. Kay J.A.: Tax Policy: A Survey. *The Economic Journal*, Vol. 100 (1990), str. 18-75.

55. King A. Mervin in Fullerton Don: *The Taxation of Income from Capital*. Chicago: University of Chicago Press, 1984. 344 str.
56. King Robert in Rebelo Sergio: *Public policy and economic growth: developing neoclassical implications*. *Journal of Political Economy*, Vol. 98 (1990), str. 126-150.
57. Leibfritz Willi, Thornton John, Bibbee Alexandra: *Taxation and economic performance*. Paris: OECD, Economic department working paper, 176(1997). 141 str.
58. Lucas E. Robert: *Supply-side economics: an analytical review*. *Oxford Economic Papers*, Vol. 42 (1990), str. 293-316.
59. Martinez-Mongay Carlos: *ECFIN's effective tax rates, properties and comparisons with other tax indicators*. Brussels: European Commission economic paper, No. 146, 2000. 103 str.
60. Mendoza Enrique G., Razin Assaf in Tesar L. Linda: *Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption*. NBER Working Paper, No. 4864, september 1994. 32 str.
61. Mendoza G. Enrique, Milesi-Ferretti Gian-Maria in Asea Patrick: *On the Ineffectiveness of Tax Policy in Altering Long-Run Growth: Harberger's superneutrality conjecture*. *Journal of Public Economics*, Vol. 66 (1997), str. 99-126.
62. Mirlees James A.: *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*. *Review of Economic Studies* 38, str. 175-208.
63. Mrak Mojmir, Mrak Maruša in Rant Vasja: *Kohezijska politika Evropske unije*. Ljubljana, samozaložba, marec 2004, 160 str.
64. Musgrave A. Richard in Musgrave B. Peggy: *Public Finance in Theory and Practice*, Fifth Edition. McGraw-Hill International Editions, 1989. 627 str.
65. Nicodeme Gaëtan: *Computing effective corporate tax rates: comparison and results*. European Commission, Directorate General for Economic and Financial Affairs, Economic Paper. No. 153, junij 2001. 61 str.
66. Noord Paul van den in Heady Christopher: *Surveillance of tax policies: A synthesis of findings in economic surveys*. Paris, OECD, Economic department working papers, No. 303, 17. julij 2001. 87 strani.
67. Peacock Alan in Wiseman Julian: *Approaches to the analysis of government expenditure growth*. *Public Finance Quarterly*, Vol. 7 (1), str. 3-23.
68. Pecorino Paul: *The growth rate effects of tax reforms*. *Oxford Economic Papers*, Vol. 46 (1994), 3, str. 492-501.
69. Persson Torsten in Tabellini Guido: *Is inequality harmful for growth?* *American Economic Review*, Vol. 84 (1994).
70. Petrin Tea: *Industrial policy to foster medium-sized firms in Slovenia*. V Prašnikar J.: *Medium sized companies and economic growth*. Nova Science Publisher, New York, 2005. 338 str.
71. Prašnikar Janez: *Razvojnoraziskovalna dejavnost ter inovacije, konkurenčnost in družbena odgovornost podjetij*. Ljubljana: Časnik Finance, november 2004. 542 str.
72. Ramsey P. Frank: *A Contribution to the Theory of Taxation*. *Economic Journal* 37 (1927), str. 47-61.
73. Rebelo Sergio: *Long-Run Policy Analysis and Long-Run Growth*. *Journal of Political Economy*, Vol. 99 (1991), str. 500-521.

74. Redmond Garry, Sutherland Holly in Wilson Moira: *The Arithmetic of tax and social security reform. A User's guide to Microsimulation Method and Analysis*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.
75. Rodrick Dani: *Why do more open economies have bigger governments?* *Journal of political Economy*, 106 (1998), str. 997-1032.
76. Romer Paul: *The origins of endogenous growth*. *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 8 (1994), 1, str. 3-22.
77. Roubini Nouriel in Jeffrey Sachs: *Government spending and budget deficits in the industrial countries*, *Economic policy*, 1989, str. 100-132.
78. Schlegelmilch Kai: *Green Budget Reform in Europe, Countries at the Forefront*. Heidelberg: Springer, 1999. 443 strani.
79. Sinn Hans-Werner: *The vanishing Harberger triangle*. *Journal of Public Economics*, Vol. 45 (1991), str. 271-300.
80. Slemrod Joel: *Optimal Taxation and Optimal Tax Systems*. *Journal of Economic Perspectives* 4, 1990, str. 157-78.
81. Slemrod Joel: *Tax effects of foreign direct investment in the United States: evidence from a cross-country comparison*. V Razin Assaf in Slemrod Joel: *Taxation in the Global Economy*, Chicago: Chicago University Press, 1990, str. 79-117.
82. Slemrod Joel: *What do cross-country studies teach about government involvement, prosperity, and economic growth?*. *Brookings Papers on Economic Activity*, 2(1995).
83. Sørensen Peter Birch: *Human capital investment, government, and endogenous growth*. *FinanzArchiv*, 1995. 40 str.
84. Spengel Christoph: *Euraparechtliche Beurteilung des Gesetzesentwurfs zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung; Internationales Steuerrecht*. München: C.H.Beck Verlag, 2000. 257 str.
85. Stanovnik Tine: *Izdelava statističnega mikrosimulacijskega modela za Slovenijo – končno poročilo*, Inštitut za ekonomska raziskovanja, Ljubljana, oktober 2002. 24 strani.
86. Stanovnik Tine: *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 236 strani.
87. Stern H. Nicholas: *On the Specification of Models of Optimum Income Taxation*. *Journal of Public Economics* 6, 1976, str. 123-162.
88. Stern H. Nicholas: *The Theory of Optimal Commodity and Income Taxation: An Introduction*. V Newbery David in Stern Nicholas: *The Theory of Taxation for Developing Countries*. Oxford: Oxford University Press, 1987, str. 22-59.
89. Stiglitz E. Joseph: *Pareto Efficient and Optimal Taxation and the New Welfare Economics*. V Auerbach Alan in Feldstein Martin: *Handbook of Public Economics* 2, Amsterdam: North-Holland, 1987, str. 991-1042.
90. Stokey L. Nancy in Rebelo Sergio: *Growth Effects of Flat-Rate Taxes*. *Journal of Political Economy*, Vol. 103 (1995), str. 519-550.
91. Sutherland Holly, Immervol Herwing in O'Donoghue Cathal: *An Introduction to EUROMOD*, Working paper. Cambridge: University of Cambridge, 1999. 21 str.
92. Sutherland Holly, O'Donoghue Cathal in Utili F.: *Integrating Output in EUROMOD: An Assessment of the Sensitivity of Multi-country Microsimulation Results*, Working paper. Cambridge: University of Cambridge, 1999a. 30 str.

93. Tanzi Vito. in Zee H. Howell: Fiscal Policy and Long-Run Growth. IMF Staff Papers, Vol. 44 (1997) 2, str. 179-209.
94. Tanzi Vito: Globalization, tax competition and the future of tax systems. IMF Working Paper 96/141, 1996. 22 str.
95. Tussing A.D. in Henning J.A.: Long-run growth of non-defence government expenditure in the US. Public Finance Quarterly, Vol. 2 (1974), 2, str. 202-222.
96. Valenduc Christian: Effective or implicit tax rates? Paper presented at the conference on corporate and capital income taxation in the European Union: The EU Commission report on companies' taxation and beyond organised by Facultes universitaires catholiques de Mons and CESifo, 7-8 December 2001. 34 str.
97. Westerhout Ed in Van Sinderen Jarig: The influence of tax and expenditure policies on economic growth in the Netherlands: an empirical analysis. De Economist 142 (1994), 1, str. 43-61.
98. Zee H.H Howell: Empirics of Cross-Country Tax Revenue Comparisons. World Development, Vol. 24 (1996), str. 1659-1671.

## 12 VIRI

1. 1° Documento annuale di comparazione dei sistemi fiscali sotto il profilo giuridico - tributario, economico e di competitività nell'attrazione dei capitali internazionali. Rome: Ministry of Economy and Finance of Italy, 2002.
2. Benchmarking Slovenia 2003: An Evaluation of Slovenia's Competitiveness, strenghts and weaknesses. Ministry of the Economy, Republic of Slovenia: November 2003. 180 str.
3. Bilten javnih financ. Ljubljana: Ministrstvo za finance, Letnik VI., maj 2004. 127 str.
4. Code of Conduct for Business Taxation. European Commission: ECOFIN conclusions, 1 December 1997.
5. Commission decision of 10 February 1997 on the definition of a methodology for the transition between the European System of National Accounts in the Community (ESA95) and the European System of Integrated Economic Accounts (ESA second edition) - Official Journal L 75, March 1997, str. 44-75.
6. Company taxation in the internal market. Luxembourg: European Commission, Commission staff working paper COM(2001)582, 2001a.
7. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States.
8. Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States.
9. Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.



10. Council Regulation (EC) No 2223/96 of 25 June 1996 on the European system of national and regional accounts in the Community - Official Journal L 310, November 1996, str. 1 – 469. Popravek v Regulation 2516/2000 of the European Parliament and Council, 7 November 2000. URL: <http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/main/1996/en1996/en1996R2223 index.html>.
11. Directorate-General Taxation and Customs Union, Methodology of the Structures of the Taxation Systems in the EU: The implicit tax rate on capital. Luxembourg: European Commission, Staff Working Paper, 2004a.
12. Dohodninske datoteke Davčne uprave Republike Slovenije.
13. Dokumenti Službe vlade RS za evropske zadeve.
14. Economic Forecasts - Spring 2004. Luxembourg: European Commission, European Economy, No. 2, 2004b.
15. Energy efficiency indicators - data 1990-1999 – Theme 8: Environment and Energy. Luxembourg: European Communities, Eurostat, 2002.
16. Environmental taxes - A statistical guide. Luxembourg: European Commission, Eurostat, 2001b.
17. Environmental taxes in the EU, 1980-1999 – Statistics in Focus – Economy and Finance. Luxembourg: European Commission, Eurostat, August 2002b.
18. Environmental taxes in the European Union 1980-2001 – Statistics in Focus – Theme 8: Environment and Energy. Luxembourg: European Communities, Eurostat, June 2003.
19. Environmental Taxes: Implementation and environmental effectiveness. Copenhagen: European Environment Agency, 1996. 65 str.
20. Environmentally related taxes in OECD countries – issues and strategies. Paris, OECD, 2001. 133 str.
21. European Commission Regulation (EC) No 995/2001 of 22 May 2001 implementing Regulation (EC) No 2516/2000 of the European Parliament and of the Council modifying the common principles of the European System of national and regional accounts in the Community (ESA95) as concerns taxes and social contributions – Official Journal L139, May 2001, str. 3-8.
22. European Tax Handbook 2004. Amsterdam: IBFD, 2003. 754 str.
23. Evaluating the Efficiency and Effectiveness of Economic Instruments. Paris: OECD, 1996.
24. Evropska komisija: Structures of the taxation systems in the European Union, data 1995-2002. Luxembourg: Directorate – general taxation and customs union, 2004.
25. Financial perspective (EU-25) adjusted for enlargement at 2004 prices. URL: <http://www.europa.eu.int/comm/budget>.
26. Finfacts, Ireland Business & Personal Finance Portal: Taxation in the EU from 1995 to 2002. URL: <http://www.finfacts.ie>, 2004.
27. Implementation of the new system of accounts (ESA95) – Statistics in Focus – Economy and Finance – National Accounts – Theme 2, 27, 1999.
28. Interni dokumenti in baze podatkov Deloitte & Touche.
29. Interni dokumenti Ministrstva za finance RS.
30. Making Work Pay. Paris: OECD, 1996.

31. National Accounts for The Republic of Slovenia. Paris: OECD-SURS, 1999.
32. OECD observer: the truth about tax burdens. Paris: OECD, 2002c.
33. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD, september 1997. 210 str.
34. Poročevalec DZ RS, št. 59, 15. december 1997.
35. Poročevalec DZ RS, št. 60/89: Študija vlade o primerjavi bruto in neto donosov, izraženih kot delež v BDP.
36. Poročevalec DZ, št. 72, 3. junij 2004.
37. Public finances in EMU 2000, Reports and studies. Brussels: European Commission, No. 3, 2000a.
38. Public finances in EMU 2002, Reports and studies. Brussels: European Commission, No. 3, 2002a.
39. Public finances in EMU 2003, Reports and studies. Brussels: European Commission, No. 3, 2003b.
40. Revenue Statistics, 2002 edition. Paris: OECD, 2003a.
41. Slovenija in kohezijska politika EU v novi finančni perspektivi 2007-2013. Interni dokument Službe vlade RS za strukturno politiko in regionalni razvoj. Ljubljana, september 2004.
42. Sodimo v krog najbolj ekonomičnih davčnih uprav. Davčna uprava Republike Slovenije: Davčni bilten, št. 5, 2003, str. 2.
43. Statistični urad RS: Obremenitve z davki in socialnimi prispevki, Slovenija, 1992–2002, Nacionalni računi, 24. oktober 2003. 6 str.
44. Structures of the taxation systems in the European Union 1970-1997, 2000 edition. Luxembourg: European Commission, 2000b.
45. Structures of the taxation systems in the European Union 1995-2001, 2003 edition. Luxembourg: European Commission, 2003a. 263 str.
46. Structures of the Taxation Systems in the European Union. Luxembourg: Eurostat Yearbook and Yearly Statistics, 1997.
47. Tax burdens: alternative measures. Paris: OECD tax policy studies No. 2, 2000.
48. Tax ratios: a critical survey. Paris: OECD tax policy studies, No. 5, 2002b.
49. Tax systems in European Union countries. Paris: OECD tax policy studies No. 34, 2002d.
50. Taxation and Household Saving. Paris: OECD, 1994.
51. Taxation in OECD Countries. Paris: OECD, Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs, 1993.
52. Taxing powers of state and local government. Paris: OECD tax policy studies No. 1, 1999.
53. Taxing Profits in a Global Economy: Domestic and International Issues. Paris: OECD, 1991.
54. Taxing Wages 2001-2002, 2002 edition. Paris: OECD, 2003b.
55. Urad vlade RS za informiranje: Slovenija in Evropska unija – o pogajanjih in njihovih posledicah, 2003, str. 96-103.
56. Zakon o davku od dobička (Uradni list RS, št. 72/93).
57. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/04).

58. Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 71/93).

59. Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Uradni list RS, št. 106/99).

### 13 SLOVARČEK

Za angleško-slovenske prevode sem uporabljal Javnofinančni pojmovnik (s slovensko-angleško-nemško-francoskim slovarčkom) Lada Rupnika (Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997. 196 strani).

Accrual principle	Princip nastanka dogodka
APG	Anketa o porabi gospodinjstev
AT	Avstrija
Average tax rate	Povprečna davčna stopnja
BDP	Bruto domači proizvod
BE	Belgija
Bracket creep	Pomik davčnih zavezancev v višje nominalne dohodkovne razrede
Code of Conduct for Business Taxation	Kodeks ravnanja na področju podjetniškega obdavčenja
Compulsory social security contributions	Obvezni prispevki za socialno varnost
Corporate income tax	Davek od dobička pravnih oseb
CY	Ciper
CZ	Češka
DDV	Davek na dodano vrednost
DE	Nemčija
Dividend	Dividenda
DK	Danska
Double dividend approach	Učinek dvojne dividende pri uvedbi zelenih davkov
Dual income tax system	Sistem obdavčitve dvojnega dohodka
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EE	Estonija
Effective tax rate	Dejanska stopnja obdavčitve
EL	Grčija
EMU	Ekonomska in monetarna unija
ES	Španija
ESA95	Evropski sistem nacionalnih računov - European System of Accounts 1995
EU	Evropska unija
EU-15	15 »starih« držav članic
EU-25	Razširjena unija (25 članic)
Excise duty	Trošarina
FI	Finska
Flat rate	Proporcionalna davčna stopnja
FR	Francija
Green taxes	»Zeleni davki«
HU	Madžarska
IE	Irska

Interest	Obresti
Intermediary consumption	Vmesna potrošnja države
Inverse-elasticity rule	Pravilo inverzne elastičnosti - davčna stopnja je inverzno proporcionalna cenovni elastičnosti povpraševanja
Investment allowance	Investicijske spodbude
IT	Italija
Legal entity	Pravna oseba
Loss carry back	Prenos izgube nazaj
Loss carry forward	Prenos izgube naprej
LT	Litva
LU	Luksemburg
Lump-sum taxation	Pavšalna obdavčitev
LV	Latvija
Marginal tax rates	Marginalne davčne stopnje
MF	Ministrstvo za finance
MT	Malta
NDC-10	10 novih držav članic
NL	Nizozemska
NO	Norveška (ni članica EU)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development – Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj
PL	Poljska
Progressive taxation	Progresivna obdavčitev
PT	Portugalska
Reduced rate	Znižana davčna stopnja
Royalty	Licenčnina
Schedular/analytic taxes	Cedularni davki
SE	Švedska
Self-assessment, reverse charge v sistemu DDV	samoobdavčitev
SI	Slovenija
SK	Slovaška
Stamp taxes	Kolkovine
Statutory rate	Zakonska (formalna) davčna stopnja
Stock of capital	Stog kapitala
SURS	Statistični urad Republike Slovenije
Tax allowance	Odbitek pred obdavčljivo osnovo
Tax avoidance	Davčno izmikanje
Tax credit	Znižanje davka
Tax evasion	Davčna utaja
Tax haven	Davčni paradiž
Tax holidays	Davčne počitnice
Tax payer	Davčni zavezanec
Tax rate	Davčna stopnja
Tax refund	Davčno povračilo
Tax relief	Davčne olajšave
Tax savings	Davčni prihranek
Tax shifting	Davčno prevaljevanje
Taxable person	Zavezanec za davek
Tax-to-GDP ratio	Odstotek vseh davkov in prispevkov v BDP
UK	Velika Britanija

---

Wage/salary taxes	Davki iz plač in drugih prejemkov zaposlenih
Withholding tax	Davek po odbitku

---

## PRILOGE

### 13.1 Priloga 1: Shematični prikaz klasifikacije davkov in socialnih prispevkov po metodologiji ESA95

---

TRD2	Davki na proizvodnjo in uvoz
TRD21	Davki na proizvode in storitve
TRD211	Davek na dodano vrednost (DDV)
TRD212	Dajatve in davki na uvoz, razen DDV
TRD2121	Carine
TRD2122	Dajatve in davki na uvoz, razen DDV in carin
TRD2122A	Dajatve na uvožene kmetijske proizvode
TRD2122B	Denarna nadomestila ob uvozu
TRD2122C	Trošarine
TRD2122D	Splošni prometni davki
TRD2122E	Davki na posebne storitve
TRD2122F	Dobički uvoznih monopolov
TRD214	Davki na proizvode in storitve, razen DDV in uvoznih davkov
TRD214A	Trošarine in davki na potrošnjo
TRD214B	Kolkovina na prodajo določenih proizvodov
TRD214C	Davki na finančne in kapitalske transakcije
TRD214D	Davki ob registraciji avtomobilov
TRD214E	Davki na zabavo
TRD214F	Davki na igre na srečo
TRD214G	Davki na zavarovalne premije
TRD214H	Drugi davki na določene storitve
TRD214I	Splošni prometni davki
TRD214J	Dobički fiskalnih monopolov
TRD214K	Izvozne dajatve in denarna nadomestila ob izvozu
TRD214L	Drugi davki na proizvode in storitve
TRD29	Drugi davki na proizvodnjo
TRD29A	Davki na lastništvo/uporabo zemljišč, zgradb v proizvodnji
TRD29B	Davki na uporabo osnovnih sredstev v proizvodnji
TRD29C	Davki na plače in plačilno listo
TRD29D	Davki na mednarodne transakcije v proizvodne namene
TRD29E	Davki za pridobitev poslovnih licenc
TRD29F	Davki na onesnaževanje okolja
TRD29G	Pavšalna nadomestila DDV
TRD29H	Drugi davki na proizvodnjo
TRD5	Tekoči davki na dohodek, premoženje itd.
TRD51	Davki na dohodke
TRD51A+TRD51C1	Davki na dohodek posameznikov ali gospodinjestev
TRD51B+TRD51C2	Davki na dohodek ali dobiček gospodarskih družb
TRD51C	Davki na dobičke od lastnine
TRD51D	Davki na dobitke pri igrah na srečo
TRD51E	Drugi davki na dohodek
TRD59	Drugi tekoči davki
TRD59A	Tekoči davki na premoženje

TRD59B	Glavarina
TRD59C	Davki na izdatke oseb ali gospodinjstev
TRD59D	Plačila gospodinjstev za pridobitev dovoljenj, pravic
TRD59E	Davki na mednarodne transakcije
TRD59F	Drugi tekoči davki
TRD91	Davki na kapital
TRD91A	Davki na kapitalske transferje
TRD91B	Dajatve na kapital
TRD91C	Drugi davki na kapital
TRD611	Dejanski socialni prispevki
TRD6111	Dejanski socialni prispevki delodajalcev
TRD61111	Obvezni
TRD61112	Prostovoljni
TRD6112	Socialni prispevki zaposlenih
TRD61121	Obvezni
TRD61122	Prostovoljni
TRD6113	Socialni prispevki samozaposlenih in nezaposlenih
TRD61131	Obvezni
TRD61132	Prostovoljni
TRD612	Pripisani socialni prispevki

---

Vir: Statistični urad RS.

Poudariti je treba, da Statistični urad RS objavlja vse podatke o davkih in prispevkih za socialno varnost v skladu z Evropskim sistemom računov 1995 (ESA95), kar povečuje primerljivost izračunov za Slovenijo in druge države članice EU.

### 13.2 Priloga 2: Primer izračuna implicitnih davčnih stopenj na delo, potrošnjo in kapital za Slovenijo za leto 2002

Pri prikazu razvoja in strukture davkov kot % BDP sem uporabljal podatke iz nacionalnih računov: za države članice EU iz baze podatkov EU NewCronos, ki jo zbira in pripravlja EUROSTAT, za Slovenijo dodatno iz nacionalnih računov, ki jih pripravlja Statistični urad RS. Skladno s tem sem uporabljal tudi klasifikacijo davkov po metodologiji ESA95, saj Statistični urad RS objavlja vse podatke o davkih in prispevkih za socialno varnost v skladu z Evropskim sistemom računov 1995 (ESA95), kar povečuje primerljivost izračunov za Slovenijo in druge države članice EU.

Indirektni davki so zbrani po naslednjih kategorijah:

- davek na dodano vrednost (DDV): (D211);
- trošarine in potrošni davki: trošarine in potrošni davki (D214A) + trošarine (D2122C);
- drugi davki na proizvode in storitve (vključno s carinami): dajatve in davki na uvoz, razen DDV (D212), razen trošarin (D2122C), dajatve in davki na uvoz, razen DDV in carin (D214), razen trošarin (D214A);
- drugi davki na proizvodnjo (D29).

Direktni davki so:

- davki na dohodek posameznikov ali gospodinjstev (D51A);
- davki na dohodek ali dobiček gospodarskih družb (D51B+D51C2);
- drugi davki na dohodke gospodinjstev: davki na dobičke od lastnine (D51C), davki na dobitke pri igrah na srečo (D51D) in drugi davki na dohodek (D51E);
- drugi tekoči davki (D59) in davki na kapital (D91).

Socialni prispevki so:

- obvezni dejanski socialni prispevki delodajalcev (D61111);
- obvezni socialni prispevki zaposlenih (D61121);
- obvezni socialni prispevki samozaposlenih in nezaposlenih (D61131).

#### **Implicitne davčne stopnje**

Za izračun davčnih stopenj so bili prav tako uporabljeni podatki iz nacionalnih računov. Definicija implicitnih davkov na kapital in dohodke iz kapitala vključuje tudi račune proizvodnje in račune dohodkov po različnih sektorjih gospodarstva. Implicitne davčne stopnje so definirane za vsako posamezno ekonomsko funkcijo posebej. Izračunane so kot razmerje med vsemi davčnimi prihodki za potrošnjo, delo in kapital in oceno potencialne davčne osnove z uporabo nacionalnih računov proizvodnje in dohodkov.

V nadaljevanju za primer predstavljam izračun implicitnih davčnih stopenj za posamezno ekonomsko funkcijo za Slovenijo za leto 2002.



## Potrošnja

Skladno z že predstavljeno definicijo implicitnih davčnih stopenj na potrošnjo v poglavju 7.1 (tabela 15) so implicitne davčne stopnje na potrošnjo za Slovenijo za leto 2002 definirane kot razmerje med vsemi davki na potrošnjo in odhodki gospodinjstev za potrošnjo, torej:

Implicitna davčna stopnja na potrošnjo za Slovenijo za leto 2002 (ESA95) = davki na potrošnjo / izdatki za končno potrošnjo gospodinjstev na teritoriju Slovenije,

kar za Slovenijo za leto 2002 pomeni:

$$IDS_{POTROŠNJSLO2002} = \frac{D211 + D212 + D214 + D29 + D59}{KPG}$$

$$IDS_{POTROŠNJSLO2002} = 23,9\%$$

Legenda:

- D211 - davek na dodano vrednost (DDV)
- D212 - dajatve in davki na uvoz, razen DDV
- D214 - dajatve in davki na uvoz, razen DDV in carin, brez:
  - D214C - davkov na promet nepremičnin
- D29 - drugi davki na proizvodnjo razen:
  - D29A - davkov na uporabo zemljišč
  - D29C - davkov na plače in plačilno listo
- D59 – drugi tekoči davki
- KPG – končna potrošnja gospodinjstev

## Delo

Metodologija za izračun implicitnih davčnih stopenj na zaposleno delo je predstavljena v poglavju 7.2 (tabela 16). Izračunamo jih kot razmerje med vsemi davki in prispevki za socialno varnost zaposlenih in delodajalcev, ki se jih plačuje na dohodek iz zaposlitve, in celotnimi sredstvi za zaposlene za opravljeno delo na teritoriju Slovenije za leto 2002.

Implicitna davčna stopnja na delo za Slovenijo za leto 2002 (ESA95) = direktni, indirektni in obvezni dejanski socialni prispevki delodajalcev in zaposlenih, ki se plačujejo na dohodek iz zaposlitve / bruto plača + prispevki delodajalca za socialno varnost + davki na izplačane plače in plačilno listo

Za Slovenijo za leto 2002 je izračun naslednji:

$$IDS_{DELOSLO2002} = \frac{D51A + D29C + D61111 + D61121}{BPP}$$

$$IDS_{DELOSLO2002} = 44,5\%$$

Legenda:

- D51A - davki na dohodek posameznikov ali gospodinjstev
- D29C - davki na plače in plačilno listo
- D61111 - obvezni dejanski socialni prispevki delodajalcev
- D61121 - obvezni dejanski socialni prispevki zaposlenih
- BPP - bruto plače in prejemki

Implicitne davčne stopnje na delo so izračunane samo za zaposlene delavce, brez davčnega bremena, ki odpade na socialne transferje.

### *Kapital*

Implicitne davčne stopnje so v primeru produkcijskega faktorja »kapital« izračunane za vse davke iz kapitala in za posamezne kategorije davkov na dohodek iz kapitala. Oba kazalca imata navadno enak imenovalec, ki ustreza dohodkom posameznikov in (dohodkom) dobičkom gospodarskih družb ter dohodkom iz premoženja posameznikov in gospodarskih družb. Poleg tega sta izračunani še dve različici implicitnih davčnih stopenj za dohodke korporiranega segmenta gospodarstva in za dohodke iz kapitala gospodinjstev.

Ocenjevanje implicitne davčne stopnje na kapital je najtežje tudi za Slovenijo, saj SURS v nacionalnih računih še ne predstavlja podatkov na način, kot je to predstavljeno v tabelah 17, 18 in 19 v poglavju 7.3. Zato sem za izračune uporabil podatke Ministrstva za finance RS, zbrane za analizo obračunov davka od dobička pravnih oseb za obdobje 1998-2002.

Tabela 1: Analiza obračunov davka od dohodkov pravnih oseb v letih 1998-2002 (v mio SIT in v %).

	1998	1999	2000	2001	2002
Davčna osnova I	305.926	359.211	399.794	455.351	644.998
Povečanje davčne osnove	14.531	17.670	34.604	32.833	27.926
Zmanjšanje davčne osnove	7.041	8.126	7.609	7.563	7.956
Davčna osnova II	311.910	367.099	424.556	477.822	662.342
Davčna izguba	186.584	160.824	246.723	324.354	276.342
Zmanjšanje davčne osnove II	177.473	199.581	221.551	245.711	338.424
Davčna osnova III	134.863	167.514	203.246	232.112	323.684
Davek	33.716	41.686	50.275	57.403	80.402
Davek/davčna osnova I	11,02%	11,60%	12,58%	12,61%	12,47%
Davek/davčna osnova II	10,81%	11,36%	11,84%	12,01%	12,14%
Davek/davčna osnova III	25,00%	24,89%	24,74%	24,73%	24,84%

Vir: Interni dokumenti Ministrstva za finance RS.

Razdelitev implicitne davčne stopnje na kapital in sicer na obdavčitev korporiranega dela gospodarstva in »kapitalskega« dela gospodinjstev za Slovenijo sem prikazal na podlagi podatkov o davčnih prihodkih konsolidirane globalne bilance javnega financiranja iz Biltena javnih financ Ministrstva za finance, podatkov o neto poslovnem višku podjetij iz nacionalnih

računov SURS ter podatkov Davčne uprave RS o finančnih rezultatih dohodnine za podatke o posameznih prejemkih gospodinjstev in plačane dohodnine na podlagi teh prejemkov.

Ocena efektivne davčne stopnje dohodka od kapitala korporiranega segmenta gospodarstva za Slovenijo za leto 2002 je podana po prirejeni stopnji, pri čemer sem upošteval popravek pri poslovnem višku podjetij. Upoštevan je le ustrezen del dohodninske osnove (z upoštevanjem normiranih stroškov) prijavljenih dohodkov iz »kapitala« ter plačana dohodnina iz tega naslova (Bole, 1999).

$$IDS_{KORPSLO2002} = \frac{(7001 + (703 - 7032 - 7031) * 0,4)}{PVP}$$

$$IDS_{KORPSLO2002} = 26,8\%$$

Legenda:

- 7001 - davek od dobička pravnih oseb
- 703 - davki na premoženje
- 7032 - davki na dediščino in darila
- 7031 - davki na premoženje
- PVP - poslovni višek proizvodnih enot korporiranega segmenta gospodarstva

Ocena implicitne davčne stopnje dohodka od kapitala gospodinjstev je za Slovenijo za leto 2002 izračunana po prirejeni stopnji:

$$IDS_{GOSPSLO2002} = \frac{(DOH_{KAPITAL} + (703 - 7032 - 7031) * 0,6)}{PREJ_{KAPITAL}}$$

$$IDS_{GOSPSLO2002} = 19,5\%$$

Legenda:

- $DOH_{KAPITAL}$  - dohodnina, plačana iz prejemkov gospodinjstev iz »kapitala«
- 703 - davki na premoženje
- 7032 - davki na dediščino in darila
- 7031 - davki na premoženje
- $PREJ_{KAPITAL}$  - prejemki gospodinjstev iz »kapitala«

### 13.3 Priloga 3: Pregled glavnih fiskalnih ukrepov na področju davka na osebne prejemke in socialnih prispevkov, ki so vplivali na implicitne davčne stopnje na delo po državah članicah EU

Davki na osebne prejemke (dohodnina)	Socialni prispevki
<p><b>Belgija</b></p> <p>Na področju davkov na osebne prejemke (dohodnine) je Belgija leta 1997 opustila indeksiranje davčnih (dohodkovnih) razredov, pred letom 1997 pa uvedla »krizni« davek na najvišje statutarne davčne stopnje in »solidarnostno« davek na osebne dohodke.<sup>84</sup> Leta 1999 je ponovno uvedla avtomatsko indeksiranje davčnih (dohodkovnih) razredov. Poleg tega je za obdobje 2000-2006 zastavila dohodninsko reformo, ki obsega:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▪ znižanje davčnega bremena na dohodke iz dela, pri čemer bo uvedla posebno olajšavo za zaposlene iz najnižjih dohodkovnih razredov;</li><li>▪ nevtralno davčno obravnavanje zakonskih parov in posameznikov;</li><li>▪ večje olajšave za vzdrževane družinske člane;</li><li>▪ uvedbo »zelenih« davkov.</li></ul>	<p>Na področju socialnih prispevkov je Belgija v obdobju 1997-2001 uvajala zniževanje socialnih prispevkov, posebno tistim z nizkimi odhodki. Namen je bil izdelati bolj učinkovit sistem socialnega zavarovanja. Ta naj bi vključeval pavšalne davčne olajšave delodajalcev za prve zaposlitve mlajših delavcev, manj izobraženih delavcev in delavcev, starejših od 45 let.</p>
<p><b>Danska</b></p> <p>Danska je med leti 1996 in 1999 postopno zniževala davčne stopnje na zaposlene z najnižjimi dohodki, leta 1997 pa je uvedla zvišanje davčnih stopenj na srednje in visoke dohodkovne razrede. Zniževanje davčnega bremena z davki na dohodke najnižjih dohodkovnih razredov se je v obdobju 1999-2002 nadaljevalo.</p>	<p>Reforme so posegle tudi na področje socialnih prispevkov. Tradicionalno nepomembne socialne prispevke so leta 1997 nekoliko povečali. Pri tem so jih razdelili v dva prispevka: prispevek za primer brezposelnosti in prostovoljni prispevek za pokojninsko shemo. Posledica je bila povečanje kombiniranih socialnih prispevkov.</p>
<p><b>Nemčija</b></p> <p>Obdobje 1999-2002 je za Nemčijo pomenilo obdobje splošnega znižanja davkov na osebne prejemke. Znižanje splošnih davčnih stopenj spremlja še postopno povečevanje davčnih olajšav na delo se izvaja v obdobju 1998-2004.</p>	<p>Na drugi strani so se leta 1997 povečali prispevki za socialno varnost, v obdobju 1999-2002 pa je prišlo do znižanja socialnih prispevkov za pokojnine.</p>
<p><b>Grčija</b></p> <p>Davčna reforma med leti 2000-2002 je temeljila na znižanju najvišjih statutarne davčnih stopenj na osebne prejemke, indeksiranje dohodkovnih razredov in povečanje standardnih davčnih olajšav. Poleg tega so se v istem obdobju povečale dohodninske davčne olajšave.</p>	<p>Dohodninske olajšave so v obdobju 2001-2002 spremljale znižanja prispevkov delodajalcev in zaposlenih za pokojnine ter za novo zaposlene in zaposlene z nizkimi dohodki.</p>

<sup>84</sup> Ang. crisis tax in solidarity levy. Tudi sicer je mehanizem teh dveh davčnih oblik zelo zanimiv. Gre za način zmanjševanja proračunske luknje. Če je na primer stopnja dohodnine 50%, bi dodatni 3% »krizni« davek ali »solidarnostni« davek na osebne dohodke povečal davčno stopnjo na 51,5%, enako velja tudi za davek od dohodkov pravnih oseb. Davek se postopno odpravlja, saj je proračun bolj ali manj uravnotežen.

---

**Španija**

Leta 1999 je Španija znižala stopnje davka na osebne dohodke, hkrati pa je povečala davčne olajšave za zaposlene z najnižjimi dohodki ter osebne olajšave.

Reforma je zajemala tudi znižanje socialnih prispevkov za nezaposlenost delodajalcev in zaposlenih v obdobju 1997-2000.

---

**Francija**

Leta 1996 je Francija uvedla poseben prispevek za poplačilo dolga skladov socialne varnosti (t.i. CRDS), ki je temeljil na širši bazi kot prej splošni prispevki za socialno varnost (t.i. CSG). Ti dve obliki davkov sta se postopno zniževali v letih 2001-2003, spremljalo pa jih je tudi postopno zniževanje obremenitve osebnih prejemkov iz najnižjih dohodkovnih razredov.<sup>85</sup>

Znižanje prispevkov za socialno varnost delodajalcev za najslabše plačana delovna mesta v povezavi s skrajšanjem delovnega tedna je potekalo v obdobju 1997-2001. Zmanjšali so se tudi prispevki delodajalcev in zaposlenih za nadomestila za bolniško (1998) in splošno znižanje socialnih prispevkov (2000-2001).

---

**Irska**

Znižanje davčnih stopenj na osebne prejemke, še posebno v dohodkovno najnižjih razredih, je potekalo v obdobju 1997-2001, kar je spremljalo tudi povečanje davčnih olajšav. V letu 2000 je prišlo tudi do razširitve davčne osnove.

Na strani prispevkov za socialno varnost je prišlo do znižanja prispevkov delodajalcev in zaposlenih (1997-2002), leta 2001 pa še do znižanja delodajalčevih prispevkov za zaposlene z najnižjimi dohodki.

---

**Italija**

Leta 2000 je Italija uvedla znižanje davkov na osebne prejemke v najnižjih dohodkovnih razredih. Tudi kasnejša znižanja davčnih stopenj so bila usmerjena v zniževanje obremenitev posameznih davčnih razredov, tokrat tudi srednjih dohodkovnih razredov (2001-2002). Razbremenile so se tudi družine in vzdrževani družinski člani (2002).

Italija je znižala delodajalčev prispevek za zdravstveno varstvo, vendar je bil hkrati uveden regionalni davek t.i. IRAP, ki temelji na vrednosti produkcije, iz katere je izvzeta amortizacija (1998). V letih 1997-2000 je prišlo do razbremenitve delodajalčevih prispevkov za primere novega zaposlovanja in plače iz najnižjih dohodkovnih razredov.

---

**Luksemburg**

Leta 1998 je prišlo do znižanja dohodnine, ki se je nadaljevalo tudi v obdobju 2001-2002. Povečala se je tudi minimalna raven še obdavčljivega dohodka (2001).

Hkrati so se na strani socialnih prispevkov povečali prispevki za zdravstveno zavarovanje (2000).

---

**Nizozemska**

Nizozemska je leta 2001 uvedla znižanje dohodnine in uvedla dodatne olajšave za vse zaposlene in samozaposlene. Davčne olajšave so bile uvedene zaradi ukinitve pavšalnih znižanj stroškov dela za zaposlene in samozaposlene (2001).

Plačevanje socialnih prispevkov za primer invalidnosti se je leta 1998 od zaposlenih preusmerilo na delodajalce. Poleg tega so se povečali socialni prispevki zaposlenih za državne pokojnine in zdravstveno varstvo (1998-2000). Prišlo je tudi do znižanja davkov na izplačane plače in delodajalčevih prispevkov za dolgoročno brezposelnost, za zaposlene z najnižjimi dohodki in za izobraževanje (2001).

---

**Portugalska**

Splošno znižanje davkov na dohodek fizičnih oseb je izvedla leta 2001.

V tem letu so se znižali tudi prispevki delodajalcev za socialno varnost.

---

**Avstrija**

Z davčno reformo v letih 1998-2000 so se znižale

Tudi delodajalčevi prispevki za zdravstveno

---

<sup>85</sup> Zanimivo je, da so se kljub znižanju davkov na osebne prejemke davčni prihodki povečali kot rezultat povečanih prihodkov iz dveh oblik prispevkov za socialno varnost (CSG in CRDS).

davčne olajšave za družine in vzdrževane družinske člane, ki je bilo dodatno znižano še v letu 2000.

zavarovanje in prostovoljno zavarovanje za »modre ovratnike« so se v letu 2001 močno znižali.

---

#### **Finska**

Finska se je v obdobju 1995-2002 načrtno lotila zniževanja davkov centralne in lokalne ravni, posebej tistih, ki se plačujejo na najnižje dohodke. Ukinila je najnižji dohodkovni razred za plačilo dohodnine, ki so jim sledile še druge davčne olajšave v letu 2002.

Reforma je posegla tudi na znižanje prispevkov za socialno varnost delodajalcev in zaposlenih.

---

#### **Švedska**

Švedska je imela podobno izkušnjo zniževanja davkov kot Finska. V obdobju 1999-2001 je uvedla znižanje davkov centralne in lokalne ravni na najnižje dohodke. Zvišanje praga obdavčitve z državnim davkom na osebne prejemke in povečanje davčnih olajšav se je izvajalo med leti 2000-2002.

Zaposlenim je Švedska v letih 1995-1998 naložila plačevanje višjih socialnih prispevkov na račun zmanjšanja socialnih prispevkov delodajalcev.

---

#### **Velika Britanija**

Znižanje davkov na osebne prejemke za najnižje dohodninske razrede je bil prvi ukrep britanske vlade v letih 1999-2000 k zniževanju obremenitve dela. Obdobje 1999-2001 je bilo obdobje uvajanja okoljskih davkov.

Povišala se je tudi spodnja meja za plačevanje prispevkov za državno zavarovanje delodajalcev in zaposlenih<sup>86</sup>. Leta 2002 se je prispevek še dodatno povečal za 1% za obe skupini.

---

Vir: Noord et al., 2001.

---

<sup>86</sup> Ang. national insurance contributions (NIC).

#### 13.4 Priloga 4: Primer izračuna davčne vrzeli za posameznike in gospodinjstva za Slovenijo za leto 2002

Izračun davčne vrzeli za Slovenijo za leto 2002 je narejen po metodologiji iz publikacije OECD Taxing Wages 2001-2002 (2003b). Za izračun sem uporabil nacionalne račune SURS. S tem je prikazana vrzel med stroški dela delodajalca in pripadajočim neto plačilom zaposlenega. Izračunana je kot seštevek davkov na osebne prejemke (dohodnine), socialnih prispevkov delodajalcev in zaposlenih ter davkov na izplačane plače in plačilno listo, kot delež stroškov dela.

$$IDS_{VRZELSLO2002} = \frac{D51A + D6111 + D6112 + D29C}{BPP}$$

$$IDS_{VRZELSLO2002} = 44,8\%$$

Legenda:

- D51A - davki na dohodek posameznikov ali gospodinjstev
- D29C - davki na plače in plačilno listo
- D6111 - dejanski socialni prispevki delodajalcev
- D6112 - dejanski socialni prispevki zaposlenih
- BPP - bruto plače in prejemki

### 13.5 Priloga 5: Opis baze in metodologije za izračun učinkovite obdavčitve dohodka samozaposlenih zaradi razdelitve v komponento, ki odpade na delo in na komponento, ki je povezana s kapitalom

Izračun temelji na dohodninski datoteki, ki jo zbira in pripravlja Davčna uprava RS na podlagi anket vseh, ki so v letu 2000 oddali napoved za odmero dohodnine (DOH00C.DAT). Dohodninska datoteka ima naslednje spremenljivke:

- dohodki po enotnem šifrantu za leto 2000:
  - plača, nadomestilo plač in povračila stroškov (podatki iz vrstic 10 in 17 obrazca za odmero dohodnine);
  - regres, bonitete, odpravnine, nagrade (podatki iz vrstic 11, 12, 13 in 16 obrazca za odmero dohodnine);
  - nadomestila, izplačana pri drugih izplačevalcih (podatki iz vrstice 15 obrazca za odmero dohodnine);
  - prejemki, doseženi s priložnostnim opravljanjem dela, vključno z delom preko študentskega servisa (podatki iz vrstic 19 in 20 obrazca za odmero dohodnine);
  - pokojnina in nadomestila, izplačana pri ZPIZ (podatki iz vrstic 14 in 18 obrazca za odmero dohodnine);
  - katastrski dohodek (podatki iz vrstice 21 obrazca za odmero dohodnine);
  - dohodek iz dejavnosti (podatki iz vrstic 31, 32, 33, 34, 35 in 36 obrazca za odmero dohodnine);
  - kapitalski dobiček (podatki iz vrstic 41 in 42 obrazca za odmero dohodnine);
  - dohodek iz premoženja (podatki iz vrstic 51, 52, 53, 54, 55, 56 in 57 obrazca za odmero dohodnine);
  - dohodek iz premoženjskih pravic (podatki iz vrstic 61 in 62 obrazca za odmero dohodnine);
  - vsota vseh davkov.
- leto rojstva,
- spol (1 za moški, 2 za ženski spol),
- faktor 1, 0,6 in 0,4, s katerim se množi obračunana dohodnina,
- osnova za odmero dohodnine,
- 3% olajšava,
- samoprispevek,
- olajšava za invalide,
- olajšava za tiste, ki so dopolnili 65 let,
- olajšava za vzdrževane družinske člane,
- obračunana dohodnina,
- bruto znesek dohodnine,
- stroški (priznani in normirani),
- akontacija, plačana v Sloveniji,
- akontacija, plačana v tujini in
- socialni prispevki.



V datoteki je bilo 42.028 opazovanih enot. V vzorec opazovanih enot sem skladno z enotnim šifrantom za leto 2000 uvrstil samo tiste posameznike, ki so v obrazec za odmero dohodnine (in zato v anketi) vpisali v letu 2000 prejete dohodke pod zaporedno številko 31, 32, 33, 34, 35 in 36 (dohodek iz dejavnosti). Vzorec sem ustrezno zožil po naslednjih kriterijih.

1. Iz opazovanja sem izločil 38 opazovanih enot, ki so v anketi navedli podatke, ki niso primerni za raziskovanje (na primer izrekli so se za letnike rojstva 1000 ali 1421 in podobno).
2. Cilj opazovanja je samo obdavčitev »pravih« samozaposlenih, zato se opazovanje zožuje samo na dohodke iz vrstice 31 obrazca za odmero dohodnine, torej tistih, ki so skladno s 40. členom ZDoh imeli pozitivno davčno osnovo za davek iz dejavnosti, t.j. so v letu 2000 ustvarili dobiček.
3. Da bi lahko opazoval samo dohodek »pravih« samozaposlenih, sem iz vzorca izločil tiste samozaposlene, ki so prejemale plačo. Skladno z določili ZDoh med odhodke prištevamo tudi lastne obvezne prispevke za socialno varnost, ne prištevamo pa lastne »plače« oziroma dohodka zavezanca - zato se z vidika ekonomske terminologije ne obdavčuje dobiček zavezanca, temveč njegov dohodek. Samozaposleni zato tudi ne plačujejo davka na izplačane plače.
4. Opazovane enote sem razvrstil od tistega davčnega zavezanca z najnižjim dohodkom iz dejavnosti, do tistega z najvišjim dohodkom iz dejavnosti.
5. Dohodninski obrazec za »prave« samozaposlene ne predvideva podatka za ustvarjeni dobiček v posameznem letu, zato je na voljo podatek samo za plačano akontacijo med letom (podatki iz vrstice 31 obrazca za odmero dohodnine za leto 2000). Med letom 2000 so plačevali davek od dohodkov iz dejavnosti – akontacijo dohodnine zasebniki, ki so vodili poslovne knjige (40. člen ZDoh), evidentirali prihodke in odhodke, vlagali posebno davčno napoved in se jim je dobiček ugotavlja z odločbo oziroma izdelavo davčnega obračuna: v letu 2000 so plačevali akontacijo davka, osnova je bil odmerjen davek iz leta 1998, revaloriziran z indeksom cen na drobno iz leta 1999, stopnja davka je znašala med 15% in 50%.
6. Zato je bilo treba uporabiti obratno pot in na podlagi med letom plačanih akontacij iz dohodninske datoteke oceniti bruto dobiček samozaposlenih, ki pomeni osnovo za plačevanje davkov in prispevkov.
  - a) Po analogiji, da je dobiček razlika med ustvarjenimi prihodki in davčno priznanimi odhodki (sem spadajo tudi prispevki za socialno varnost), ugotovimo, da je akontacija funkcija ustvarjenega dobička (dohodka). Zato sem iz akontacije na podlagi lestvice za odmero davka od dejavnosti, ki je veljala v letu 2000, izračunal bruto dohodek posameznika na mesečni ravni. Mesečni dohodek sem pomnožil z 12, da sem ugotovil ustvarjeni dohodek v letu 2000. Lestvica za odmero davka od dejavnosti za leto 2000 je predstavljena v naslednji tabeli.

Tabela 2: Lestvica za odmero davka od dejavnosti za leto 2000

Če znaša osnova za davek				
povprečne letne plače				
zaposlenih v RS (PLP)				
v letu, za katero se davek				
odmerja				
nad	do	znaša davek		
	80 %			15 %
80 %	320 %	80% PLP x	15% +	25 % nad 80 % PLP
320 %	640 %	80% PLP x	90% +	35 % nad 320 % PLP
640 %	960 %	80% PLP x	230% +	45 % nad 640 % PLP
960 %		80% PLP x	410% +	50 % nad 960 % PLP

Opomba: Povprečna letna plača za leto 2000 je znašala 2.300.028 SIT.

PLP – povprečna letna plača

Vir: Zakon o dohodnini.

- b) Od ustvarjenega letnega dohodka sem izračunal prispevke za socialno varnost, ki jih plačujejo od zavarovalne osnove, najmanj od katere morajo po odmeri obveznosti plačati socialne prispevke. Zavarovalne osnove se gibljejo od višine minimalne plače pa vse do najvišje pokojninske osnove. Zavezancem ni dana prosta izbira spodnje meje, saj le-to določi davčni organ na podlagi odmerne odločbe, se pa lahko zavezanec sam odloči za višjo zavarovalno osnovo od sicer določene, če mu finančne možnosti to dopuščajo. Zavarovalnih osnov je sedem. Pri tem je treba poudariti, da imajo zavezanci zaradi postavljenih kriterijev, po katerih se dobičku prištevajo še vsi prispevki za socialno varnost, le malo možnosti plačevati prispevke od višine minimalne plače. Tako so dolžni prispevke plačevati od naslednjega razreda zavarovalne osnove, to je od zneska najnižje pokojninske osnove. Temu sledijo še zavarovalni razredi v višini 1,5-kratnika najnižje pokojninske osnove, 2-kratnika, 2,5-kratnika, 3-kratnika, 3,5-kratnika in tiste, ki presegajo 3,5-kratnik zavarovalne osnove. Naslednja tabela prikazuje zavarovalne osnove na letni ravni.

Tabela 3: Zavarovalne osnove za obračun prispevkov za samostojnega podjetnika posameznika za leto 2000.

Osnova, če osnova za obračun prispevkov znaša večkratnik od povprečne letne plače v RS za leto 2000:

	od	do	do minimalne plače	do povprečne plače	od 1 do 1,5-kratne plače	od 1,5 do 2	od 2 do 2,5	od 2,5 do 3	od 3 do 3,5	nad 3,5
	do		926.497 SIT	2.300.028 SIT	3.450.042 SIT	4.600.056 SIT	5.750.070 SIT	6.900.084 SIT	8.050.098 SIT	
bruto zavarovalna osnova			94.675,01 SIT	141.932,91 SIT	212.899,38 SIT	283.865,83 SIT	354.832,29 SIT	425.798,74 SIT	496.765,20 SIT	567.731,65 SIT
neto zavarovalna osnova			59.550,77 SIT	89.276,09 SIT	133.914,14 SIT	178.552,18 SIT	223.190,23 SIT	267.828,27 SIT	312.466,32 SIT	357.104,36 SIT
Prispevki, ki jih plača:										
ZASEBNIK KOT ZAVAROVANEC										
Prispevki za PIZ	15,50%		14.675 SIT	22.000 SIT	32.999 SIT	43.999 SIT	54.999 SIT	65.999 SIT	76.999 SIT	87.998 SIT
Prispevki za zdravstvo	6,36%		6.021 SIT	9.027 SIT	13.540 SIT	18.054 SIT	22.567 SIT	27.081 SIT	31.594 SIT	36.108 SIT
Prispevki za zaposlovanje	0,14%		133 SIT	199 SIT	298 SIT	397 SIT	497 SIT	596 SIT	695 SIT	795 SIT
Prispevki za pokojninsko varstvo	0,10%		95 SIT	142 SIT	213 SIT	284 SIT	355 SIT	426 SIT	497 SIT	568 SIT
Skupaj prispevki delojemalca	22,10%		20.923 SIT	31.367 SIT	47.051 SIT	62.734 SIT	78.418 SIT	94.102 SIT	109.785 SIT	125.469 SIT
ZASEBNIK KOT DELODAJALEC										
Prispevki za PIZ	8,85%		8.379 SIT	12.561 SIT	18.842 SIT	25.122 SIT	31.403 SIT	37.683 SIT	43.964 SIT	50.244 SIT
Prispevki za zdravstvo	6,56%		6.211 SIT	9.311 SIT	13.966 SIT	18.622 SIT	23.277 SIT	27.932 SIT	32.588 SIT	37.243 SIT
Prispevki za zaposlovanje	0,06%		57 SIT	85 SIT	128 SIT	170 SIT	213 SIT	255 SIT	298 SIT	341 SIT
Prispevek za poškodbe	0,53%		502 SIT	752 SIT	1.128 SIT	1.504 SIT	1.881 SIT	2.257 SIT	2.633 SIT	3.009 SIT
Prispevek za poročniško varstvo	0,10%		95 SIT	142 SIT	213 SIT	284 SIT	355 SIT	426 SIT	497 SIT	568 SIT
Skupaj prispevki delodajalca	16,10%		15.243 SIT	22.851 SIT	34.277 SIT	45.702 SIT	57.128 SIT	68.554 SIT	79.979 SIT	91.405 SIT
SKUPAJ			36.166 SIT	54.218 SIT	81.328 SIT	108.437 SIT	135.546 SIT	162.655 SIT	189.764 SIT	216.873 SIT

Vir: Prirejeno po Zakonu o prispevkih za socialno varnost in Zakonu o dohodnini.

- c) Ker se dohodki samostojnih podjetnikov posameznikov na koncu leta obdavčijo z dohodnino, sem od ustvarjenega letnega dohodka v letu 2000 odštel vse olajšave, ki jih je posameznik uveljavljal. Tako sem dobil dohodninsko osnovo za izračun dohodnine po stopnjah, ki so veljale za davčno leto 2000.

Tabela 4: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2000

Če znaša osnova v SIT			
Nad	do	znaša davek	
	1.143.196 SIT		17%
1.143.196 SIT	2.286.390 SIT	194.342 SIT	+35% nad 1.143.196
2.286.390 SIT	3.429.587 SIT	594.460 SIT	+ 37% nad 2.286.390
3.429.587 SIT	4.572.781 SIT	1.017.444 SIT	+ 40% nad 3.429.587
4.572.781 SIT	6.859.171 SIT	1.474.723 SIT	+ 45% nad 4.572.781
6.859.171 SIT		2.503.598 SIT	+ 50% nad 6.859.171

Vir: Zakon o dohodnini.

- d) Tako sem za vsakega posameznika izračunal plačane davke (dohodnino) in prispevke. S tem sem dobil vse potrebne elemente za izračun efektivne davčne stopnje, ki je podana z izrazom:

$$\text{Efektivna davčna stopnja (EDS)} = \text{celotni plačani davki/dohodek pred obdavčitvijo}$$